

## Tilburg University

### De binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942

Roosmalen, Jozef Jacobus Gijsbertus van

*Publication date:*  
1965

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Roosmalen, J. J. G. V. (1965). *De binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942: proeve ener rechtstheoretische benadering*. [Tilburg University]. Kluwer.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

De binnenlandse  
belastingplichtigen in het  
Besluit op de  
Vennootschapsbelasting 1942

*Proeve ener rechtstheoretische benadering*

J. J. G. van Roosmalen





De binnenlandse  
belastingplichtigen in het  
Besluit op de  
Vennootschapsbelasting 1942

*Proeve ener rechtstheoretische benadering*



# De binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942

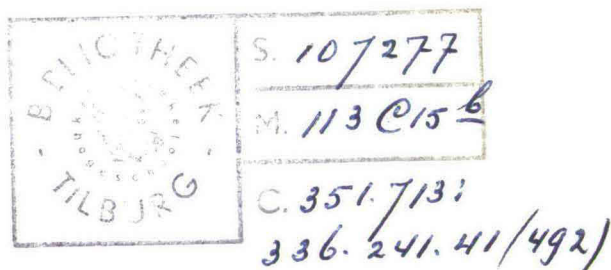
*Proeve ener rechtstheoretische benadering*

## Proefschrift

ter verkrijging van de graad van doctor in de  
rechtsgeleerdheid aan de Katholieke Hogeschool  
te Tilburg, op gezag van de Rector Magnificus  
Dr. H. W. J. Bosman, hoogleraar in het geld-, krediet-  
en bankwezen, in het openbaar te verdedigen op  
donderdag 1 april 1965 des namiddags te 4 uur

*door*

Jozef Jacobus Gijsbertus van Roosmalen  
geboren te Wijk bij Duurstede



N.V. Uitgeversmaatschappij Æ. E. Kluwer - Deventer

*Promotoren*

Prof. Dr. M. J. H. Smeets

Prof. J. E. A. M. van Dijck



## Woord vooraf

Als ik mij na de voltooiing van dit proefschrift ga afvragen waarvan dit nu wel de vrucht is, dan dringen zich, naarmate ik er langer over nadenk, steeds meer personen en omstandigheden op die van grote betekenis blijken.

Het voorbeeld en de opofferingen van mijn ouders staan zonder enige twijfel aan het begin van wat nu ter tafel ligt.

Terecht wordt de gymnasiale opleiding gekenmerkt als voorbereidend hoger onderwijs, waarmee tevens duidelijk is van welk eminent belang een goede voorbereiding is op een academische studie. Het gymnasium der paters Augustijnen te Eindhoven stelde mij in staat tot humaniora in de breedste zin. Een beter begin van rechtswetenschappelijke studiën laat zich nauwelijks denken.

Van beslissende betekenis voor mijn vorming als jurist is geweest, de te jong overleden, Mr. H. J. A. Nolte. Hij was het die, in de moeilijke jaren van de tweede wereldoorlog met een klein groepje studenten waarvan ik deel mocht uitmaken, een aanmerkelijk deel van de stof voor het candidaatsexamen behandelde. Hij paarde een grote kennis van zaken aan een grote liefde voor de rechtswetenschap. Zijn belangstelling was in hoofdzaak rechtswijsgerig georiënteerd, zonder daarbij belangstelling voor de concrete verschijningsvorm van het positieve recht te missen. Grote dank ben ik aan Mr. Nolte verschuldigd voor het risico, dat hij heeft aanvaard te lopen en voor al hetgeen hij mij aan kennis en wijsheid voor het leven heeft meegegeven.

Hetgeen Mr. Nolte aan juridische vorming is begonnen, heeft de Utrechtse universiteit voltooid. Aan die eerste jaren na de tweede wereldoorlog, waarin

de juridische faculteit aan haar opbouw bezig was, is de naam van Prof. Mr. W. P. J. Pompe ten nauwste verbonden. De invloed van deze fijnzinnige jurist op de vorming van geest en hart van de toekomstige jurist is onmeetbaar. Bij deze gelegenheid moge ik in de persoon van Prof. Pompe mijn dank aan de gehele Utrechtse universitaire gemeenschap van die jaren uitspreken.

Een bijzonder woord van dank moge ik richten tot Prof. Mr. L. J. Hijmans van den Bergh, onder wiens leiding ik nog enkele jaren heb mogen werken aan verdieping en verbreding van mijn algemeen rechtstheoretische vorming. De wetenschappelijke beoefening van het belastingrecht zou mij niet mogelijk zijn geweest indien de Katholieke Economische Hogeschool, thans Katholieke Hogeschool geheten, te Tilburg, de post-doctorale studie belastingkundige niet mede zou hebben opengesteld voor juristen en de colleges niet op zodanige wijze had ingericht, dat de studie voor mensen met een volledige dagtaak elders, met zo min mogelijk storingen zou kunnen worden ingepast. Ik kan niet erkentelijk genoeg zijn voor de opofferingen die het van de hoogleraren en andere docenten moet hebben gevraagd om alle colleges op één middag en aansluitende avond onder te brengen en voorts om de colleges in gedeelten van de economische wetenschap te richten op en te parallelliseren met de vorderingen van de colleges belastingrecht.

De moeilijkheden waarvoor de privaatrechtelijk georiënteerde jurist staat, die zich met de wetenschappelijke beoefening van het belastingrecht in zijn huidige verschijningsvorm gaat bezighouden, zijn niet gering. Indien deze toch zijn overwonnen, dan is dit in de allereerste plaats te danken aan Prof. Dr. M. J. H. Smeets en Prof. J. E. A. M. van Dijk.

Onder leiding van deze beiden heb ik mij verder kunnen bezighouden met een algemeen juridische benadering van een belastingrechtelijk vraagstuk. Ik ben hen zeer erkentelijk voor de hulp en steun die ik bij de voorbereiding van dit geschrift heb mogen ontvangen.

Ik zou dit woord vooraf niet willen besluiten zonder een speciaal woord van dank aan mijn kantoorgenoten Mr. J. A. M. Banning en Mr. E. J. O. Horbach, die, gedurende een langdurig ziekenhuisverblijf en daarna gevolgde lange revalidatieperiode, mij de voor herstel nodige rust en, later, de voor het schrijven van dit geschrift nodige tijd hebben gelaten.

Zij het in geheel andere zin dan waarin ik dit boek mijn proefschrift kan noemen, is dit geschrift ook een geschrift van mijn vrouw, en zo kan dit door ons beiden als blijk van erkentelijkheid worden opgedragen aan al degenen,

die door hun warme belangstelling of daadwerkelijke verzorging mijn vrouw en mij door een moeilijke periode van ziekte en herstel hebben heengeholpen.

Roosendaal, december 1964.

Mr. J. J. G. van Roosmalen



# Inhoud

Woord vooraf	v
Afkortingen	xiii
Register van aangehaalde literatuur	xv
Inleiding	1

<i>Hoofdstuk een.</i> Het juridische procédé van de belastingheffing in het algemeen en met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingsschuld in het bijzonder	4
--	---

1.1 Het juridische procédé van de belastingheffing in het algemeen	5
1.11 Deze vraag is een positiefrechtelijke vraag	5
1.12 Het juridische procédé van de belastingheffing in het algemeen: drie basiselementen	7
1.13 De begrippen belastingheffing en belastingstelsel	9
1.14 De basiselementen ontvangen in bijzondere procédés nadere gestalte	10
1.2 Het juridische procédé met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingsschuld	12
1.21 De betekenis van verrichtingen door de administratie	12
1.22 Het juridische procédé met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingsschuld: vijf grondelementen	14
Het kwalitatief opzicht	16
Het kwantitatief opzicht	17
Het onderling verband der grondelementen	19
1.23 Nader over andere terminologie	20

<i>Hoofdstuk twee.</i> Nadere beschouwing van het subject in de belastingheffing	25
--	----

2.1 Het belastingsubject	25
--------------------------	----



2.11	De belastingheffende overheid wordt door het begrip belastingsubject niet omvat	25
2.12	Terminologie rond het belastingsubject	27
2.13	Het begrip belastingplichtige in het bijzonder	33
2.2	De belastingplicht en enkele kernproblemen	36
2.21	De belastingplicht en het karakter ener heffingswet	36
2.22	De belastingplicht en het particularisme van het belastingrecht	40

<i>Hoofdstuk drie.</i>	Opbouw en werking van het ondernemingsbegrip en het drijven van een onderneming in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942	46
------------------------	--	----

✕ 3.1	Het ondernemingsbegrip en de betrekking tussen een onderneming en een subject, in het algemeen	46
3.11	Het winststreven als criterium in het recht voor het onderscheid onderneming en bedrijf	46
3.12	De onderneming als eenheid in het recht en de betrekking tot een subject	49
3.2	Het ondernemingsbegrip en het subject-element	57
3.21	De betekenis van art. 8 Besl. Vpb.	57
✕ 3.22	Het ondernemingsbegrip in verband met de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 4 en 5, Besl. Vpb.	60
3.3	Het drijven van een onderneming in het Besl. Vpb.	68
3.4	Het ondernemingsbegrip en de overige grondelementen	75

<i>Hoofdstuk vier.</i>	De binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 in het algemeen beschouwd	79
------------------------	--	----

✕ 4.1	Het subject-element in het Besl. Vpb. ten opzichte van het subject-element in de Wet I.B. 1964	79
4.11	De plaats van de belastingplichtigen in het Besl. Vpb. ten opzichte van de belastingplichtigen in de Wet I.B. 1964	79
4.12	Het probleem der samenhang tussen het Besl. Vpb. en de Wet I.B. 1964 als rechtstheoretisch vraagstuk	85
4.2	De criteria der binnenlandse belastingplicht in het Besl. Vpb.	90
4.21	De soorten lichamen als criterium	90
4.22	De plaats van vestiging als criterium	94
4.3	Het lichaam begrip in het Besl. Vpb. uit rechtstheoretisch oogpunt	97
4.31	Het lichaam begrip in het algemeen	97
4.32	Het lichaam als rechtssubject in het Besl. Vpb.	98
4.33	Het lichaam als toerekeningscentrum in het Besl. Vpb.	104
4.34	Het lichaam en zijn deelnemers in het Besl. Vpb.	110
4.35	Naar vreemd recht opgerichte lichamen	121

*Hoofdstuk vijf.* De binnenlandse belastingplichtige lichamen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 in het bijzonder beschouwd 124

5.1 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen	125
5.11 Art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. in het algemeen	125
Het bestanddeel vennootschap	131
Het bestanddeel kapitaal	134
Het bestanddeel geheel of gedeeltelijk in aandelen verdeeld	138
5.12 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen	139
De naamloze vennootschap	139
De commanditaire vennootschap op aandelen	150
✕ Andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld	154
5.2 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 2 en onder 3, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen	155
5.21 De coöperatieve verenigingen	155
5.22 De onderlinge verzekeringsmaatschappijen	158
5.23 De verenigingen op coöperatieve, respectievelijk onderlinge, grondslag	159
✕ 5.3 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 4, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen	161
5.4 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen	163
Samenvatting	165
Résumé	177
Register van aangehaalde arresten, vonnissen, uitspraken en resoluties	181



# Afkortingen

Aanv. besch.—Aanvullingsbeschikking  
A.W.R.—Algemene wet inzake rijksbelastingen  
A.M.v.B.—Algemene maatregel van bestuur  
art.—artikel  
artt.—artikelen  
B.—Beslissingen in belastingzaken  
Besch. Bel.mijen—Beschikking beleggingsmaatschappijen  
Besl.—Besluit  
B.N.B.—Beslissingen Nederlandse belastingrechtspraak  
B.W.—Burgerlijk Wetboek  
Comm. B.—Commissarissenbelasting  
Div. B.—Dividendbelasting  
D.T.B.—Dividend- en Tantiëmebelasting  
E.S.B.—Economisch-statistische berichten  
F.E.D.—Fiscaal-economische documentatie  
Gedr.—Gedrukte  
Gr.—Grondwet  
Hof—Gerechtshof  
H.R.—Hoge Raad  
I.B.—Inkomstenbelasting  
K.—Wetboek van Koophandel  
Ktg.—Kantongerecht  
L.B.—Loonbelasting  
Miss.—Missive  
M.v.A.—Memorie van antwoord  
M.v.T.—Memorie van toelichting  
N.J.—Nederlandse Jurisprudentie  
N.J.V.—Nederlandse Juristen Vereniging  
N.V.—De Naamloze Vennootschap (tijdschrift)  
Nw. B.W.—Nieuw(e) Burgerlijk Wetboek  
O.B.—Omzetbelasting

P.W.—Periodiek woordenboek  
 Rb.—Arrondissementsrechtbank  
 Res.—Resolutie  
 R.v.b.—Raad van beroep  
 S.—Staatsblad  
 S.E.W.—Sociaal economische wetgeving  
 st.—stuk(ken)  
 Str.—Staatscourant  
 T.C.—Tariefcommissie  
 T.V.V.S.—Tijdschrift voor vennootschappen, verenigingen en stichtingen  
 U.R.—Uitvoeringsresolutie  
 V.B.—Vermogensbelasting  
 Vpb.—Vennootschapsbelasting  
 V.S.—Vakstudie  
 V.V.—Voorlopig verslag  
 W.—Weekblad voor fiscaal recht  
 W.B.—Winstbelasting  
 W.v.h.R.—Weekblad van het Recht  
 W.P.N.R.—Weekblad voor Privaatrecht, Notarisambt en Registratie



## Register van aangehaalde literatuur

- Adriani, P. J. A. *De belastingheffing van kapitaal en opbrengst van naamloze vennootschappen*, W.P.N.R. 1931/3184-3187.
- Adriani, P. J. A. *De verhouding tussen civiel- en fiscaalrechtelijk vennootschapsrecht*, W.P.N.R. 1933/3290-3293.
- Adriani, P. J. A. *De rechtspersoonlijkheid in het belastingrecht*, W.P.N.R. 1936/3449-3453.
- Adriani, P. J. A. *Het Burgerlijk Wetboek en het fiscaalrecht*, Gedenkboek Burgerlijk Wetboek 1838/1938, blz. 637.
- Adriani, P. J. A. *De sociale betekenis van het belastingrecht*, Inaug. rede, Amsterdam 1938.
- Adriani, P. J. A. *De winstbelasting*, W.P.N.R. 1940/3686-3690.
- Adriani, P. J. A. *De literatuur over de nieuwe belastingen*, W.P.N.R. 1943/3812-3814 (voortzetting van W.P.N.R. 1942/3768-3769).
- Adriani-Van Hoorn *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling*, 3 delen, 2e druk, Amsterdam 1954/1955.
- Apeldoorn, L. J. van *Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht*, 15e druk, Zwolle 1963.
- Asser - Scholten *Handleiding tot de beoefening van het Nederlandsch Burgerlijk Recht, Algemeen deel door P. Scholten*, 2e druk, Zwolle 1954.
- Asser - Scholten - V. d. Grinten *Als voor, 1e deel, Personenrecht, 2e stuk, vertegenwoordiging en rechtspersoon*, 3e druk, Zwolle 1959.
- Asser - Beekhuis *Als voor, 2e deel, Zakenrecht, algemeen deel*, Zwolle 1957, *Bijzonder deel, 1e stuk*, Zwolle 1963.
- Asser - Rutten *Als voor, 3e deel, Verbintenissenrecht, 1e stuk, de verbintenis*, 2e druk, Zwolle 1958, *2e stuk, overeenkomsten en verbintenissen uit de wet*, 2e druk, Zwolle 1961.
- Asser - Kamphuizen *Als voor, 3e deel, Verbintenissenrecht, 3e stuk, bijzondere overeenkomsten*, 3e druk, met medewerking van J. van Andel, Zwolle 1960.
- Bastid, Suzanne (née Basdevant), R. David, U. Drobnig, L. Focsaneau, J. Foyer, J. M. Grossen, A. Ch. Kès, F. Luchaire, J. M. Sweeney, S. Szer, D. Vignes, A. B. Wort-

- ley *La personne morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Parijs 1960.
- Bemmelen van - Van Hattum *Hand- en Leerboek van het Nederlandse strafrecht, deel 1, Algemene leerstukken*, Den Haag 1953.
- Berge, W. H. van den *De juridische aspecten en de beginselen van de belastingheffing*, maandschrift *Economie*, okt./nov. 1950, jrg. 15, afl. 1/2, blz. 26.
- Berge, W. H. van den *De structuur van het belastingrecht*, Rede t.g.v. de 12e dies v. d. Rijksbel. Academie te Rotterdam, W. 1951/4065-4066.
- Boekman, Sonja *De Handelsnaam*, prf. Amsterdam 1956.
- Bordewijk, H. W. C. *Wet op de belasting van de doode hand*, W.P.N.R. 1934/3351-3352.
- Bordewijk, H. W. C. *De theorie der belastingen en het Nederlandsche belastingwezen*, 2e druk, in samenwerking met dr. J. H. Bast, Zwolle 1939.
- Bouúaert, J. Claeys *De aanslag*, prf. Gent 1963.
- Brüll, D. *De fiscus en de lege N.V.*, W. 1962/4598.
- Brüll, D. *Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip (Proeve van een toepassing van De Langen's beginselenleer op een specifiek onderwerp)*, prf. Amsterdam 1964.
- Brunt, J. *Enige opmerkingen over de verhouding van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting ten aanzien van het toerekenen van winst aan belastingsubjecten dezer belastingen*, N.V. jan. '59, jrg. 36, no. 10, blz. 188.
- Bühler, Ottmar *Internationales Steuerrecht (ISTR) und Internationales Privatrecht (IPR). Ein systematischer Versuch*, Amsterdam 1960.
- Bühler, Ottmar *Prinzipien des internationalen Steuerrecht*, Amsterdam 1964.
- Cahiers de droit fiscal international* 15e congres, Jeruzalem 1961, II<sup>me</sup> sujet, La taxation des sociétés imbriquées.
- Christiaanse, J. H. *De betekenis van de nationaliteit van natuurlijke personen en lichamen voor de belastingen naar het inkomen en het vermogen*, W.P.N.R. 1957/4499-4500.
- Christiaanse, J. H. *Aanmerkelijk Belang in het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en het ontwerp van de Wet op de inkomstenbelasting 1960*, Fisc. Mon. no. 19, Deventer 1961.
- Christiaanse, J. H. *Deelnemingsvrijstelling in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 en het ontwerp van de Wet op de vennootschapsbelasting 1960*, Fisc. Mon. no. 20, Deventer 1962.
- Christiaanse, J. H. *Redelijkheid en belastingrecht*, Inaug. rede, Rotterdam 1964.
- Dabin, J. *Théorie Général du Droit*, 2e druk, Brussel 1953.
- Dale, van Groot woordenboek der Nederlandse Taal, 8e druk, bewerkt door dr. C. Kruyskamp, 's-Gravenhage 1961.
- Decugis, Henri *Les étapes du droit des origines à nos jours*, 2 delen, 2e druk, Parijs 1946.
- Detiger, J. G. *Gelijkheid en differentiatie als fiscaal rechtsgoed*, Inaug. rede, Utrecht 1962.
- Diephuis, G. *Bedrijfseconomische problemen bij het tot stand komen van concentraties*

- van ondernemingen, Prae-advies N.I.V.A. accountantsdag 1962, de Accountant, jrg. 69, blz. 7.
- Dijck, J. E. A. M. van *Het moment waarop inkomsten worden genoten*, Lectorale rede, Tilburg 1956.
- Dijck, J. E. A. M. van *Economische goederen en economische eigendom*, W. 1957/4353.
- Dijck, J. E. A. M. van *Algemene belastingherziening*, T.V.V.S. april 1962, jrg. 4, no. 12, blz. 281.
- Dijck, J. E. A. M. van *Het begrip bedrijfsmiddel*, W. 1961/4576.
- Dijck, J. E. A. M. van *Fiscale waardebegrippen*, Inaug. rede, Tilburg 1963.
- Van Dijk - Van den Dries *Hoe kan op de basis van algemene, voor het gehele belastingrecht geldende begrippen en beginselen, de eenheid in dit recht worden bevorderd?* Prae-advies voor de Broederschap van Candidaat-Notarissen, 's-Gravenhage 1921.
- Dijk, P. L. *Enige civielrechtelijke aspecten van de N.V. in oprichting*, W. 1964/4695.
- Donner, A. M. en J. R. Stellinga *Welke beginselen behoren de delegatie van regelende bevoegdheden aan uitvoerende organen te beheersen? Behoren deze beginselen te worden vastgelegd, hetzij in de grondwet, hetzij in de delegerende wet?* Prae-advies N.J.V., 1951.
- Drielsma, H. A. *De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger*, prf. Utrecht 1958.
- Dubois, H. F. R. *De Registratiewet 1917*, 6e druk, Zwolle 1958.
- Van den Dungen - Van Haren - Jansen *Burgerlijke Rechtsvordering*, losbladig, Deventer.
- Duyn, Y. D. C. van *Ge- of misbruik van N.V.'s met compensabele verliezen*, W.P.N.R. 1962/4730.
- Eggen, J. *Over het fingeren van rechtsficties*, Inaug. rede, Amsterdam 1958.
- Elias Schovel, A. G. A. *Onze gesplitste inkomstenbelasting (geschiedenis en kritiek)*, 2 delen, 's-Gravenhage 1895.
- Erasmus, W. P. *Het invorderingsrecht van de fiscus*, losbladig, Deventer.
- Fiscaal arrestenboekje* 2e druk, Amsterdam 1962.
- Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen* Door verschillende schrijvers, Amsterdam 1957.
- Gelderen, J. van *De theoretische grondslagen der progressieve winstbelasting*, Weltevreden 1922.
- Gerbrandy, S. *Zaken zijn Zaken! of niet? (Beschouwingen over de onderneming naar Nederlands burgerlijk recht)*, Inaug. rede, Amsterdam 1954.
- Geschriften van de Prof. Mr. B. M. Telders-stichting *Open ondernemerschap. De groei van de onderneming en het vennootschapsrecht*, Geschrift no. 9, 's-Gravenhage 1962.
- Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap *Ontwikkelingsrichting van het moderne belastingrecht*, Geschrift no. 85, 1953, stenografisch verslag van het debat.
- Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap *Juridische perspectieven van de economische eigendom*, Geschrift no. 108, 1962, Inleiding door H. J. Hellema met verslag van het hierop gevolgde debat.
- Giele, J. F. M. *Alle handelingen bedrijfshandelingen? De betekenis van art. 8 Vennootschapsbelasting*, W. 1959/4482.



- Giele, J. F. M. *De coöperatieve flatvereniging*, W. 1964/4718.
- Grinten, W. C. L. van der *De doeleinden der stichting*, W.P.N.R. 3844 e.v.
- Grinten, W. C. L. van der *Collectivering in het privaatrecht*, Inaug. rede, Nijmegen 1957.
- Grinten, W. C. L. van der *De regeling omtrent de nietigheid*, N.V. juni 1964, jrg. 42, no. 3, blz. 50.
- Grinten, W. C. L. van der en Treurniet, W. C. *Certificering van onroerend goed*, Prae-adviezen uitgebracht voor de Broederschap der Notarissen in Nederland, 1964.
- Groeneveld, G. L. *De geconsolideerde jaarrekening*, T.V.V.S. febr. 1962, jrg. 4, no. 10, blz. 233.
- Grosheide, G. H. A. *Enige aspecten van de N.V. in oprichting*, N.V. april 1953, jrg. 31, no. 1, blz. 9.
- Haardt, W. L. *De aansprakelijkheid van moeder- en dochtermaatschappij tegenover derden*, N.V. mei 1949, jrg. 27, no. 2, blz. 34.
- Haccoût, J. F. *De fusie als vorm van concentratie*, Leiden 1963.
- Haccoût, J. F. *Het ondernemerschap in de moderne grote onderneming*, T.V.V.S. jan. 1961, jrg. 3, no. 9, blz. 193.
- Haecke, Michel van *Le groupe des sociétés*, prf. Universiteit Caen 1959.
- Haren, J. van *Wezen en doel van de moderne onderneming (De institutie-leer, toegepast op ondernemingen en naamloze vennootschap*, N.V. febr./mrt. 1963, jrg. 40, nos. 11/12, blz. 180.
- Hazewinkel - Suringa, D. *Inleiding tot de studie van het Nederlands strafrecht*, 3e dr., Haarlem 1964.
- Hellema, H. J. *Wetsinterpretatie*, Fiscaal arrestenboekje.
- Hellema, H. J. *De oorsprong en grondslagen van de vennootschapsbelasting*, N.V. okt. 1960, jrg. 38, no. 7, blz. 105.
- Helmich, W. B. *De belastingheffing van coöperaties*, N.V. maart 1962, jrg. 39, no. 12, blz. 211.
- Henriquez, E. C. *Het vennootschapsstatuut. Een vergelijkende studie over het statuut van de n.v. in het internationaal privaatrecht*, prf. Amsterdam 1961.
- Herberg L. J. van der *Aard en grondslagen van de vennootschapsbelasting*, Maandblad voor Belastingrecht, mei/juni 1963, jrg. 31, nos. 7/8, blz. 109, sept. 1963, jrg. 31, no. 11, blz. 178, nov. 1963, jrg. 32, no. 1, blz. 7.
- Heijden, E. J. J. van der *Het Burgerlijk Wetboek en het verenigingsrecht*, Gedenkboek Burg. Wetb. 1838-1938, blz. 529.
- Van der Heijden - Van der Grinten *Handboek voor de naamloze vennootschap naar Nederlands recht*, 7e druk, Zwolle 1962.
- Hijmans, I. Henri *De tweesprong der rechtswetenschap*, Haarlem 1933.
- Hillen, Ph. A. M. *De structuur van de onderneming, in het bijzonder met het oog op de medezeggenschap der werknemers*, Annalen van het Thijmgenootschap, okt. 1964, jrg. 52, afl. II, blz. 81.
- Hoekstra, S. *Belastingsubjecten, belastingplichtigen en belastingschuldigen*, W. 1941/3603.
- Hof, J. J. *Raakpunten bedrijfseconomie en belastingen naar de winst*, Amsterdam 1957.

- Hofstra, H. J. *Herziening van de belastingwetgeving*, N.V. nov. 1953, jrg. 33, no. 8 blz. 121.
- Hofstra, H. J. *Algemene belastingherziening*, W. 1962/4594.
- Hofstra, H. J. *Europese wetgeving - nationale ambtenaren*, W. 1963/4656.
- Holder, H. A. L. ten *De verbintenis in het fiscale recht*, prf. Amsterdam 1931.
- Husson, L. *Les transformations de la responsabilité. Etude sur la pensée juridique*, Parijs 1947.
- Jacob, E. H. 's *Het masker der rechtspersoonlijkheid*, W.P.N.R. 1961/4701 (Eggennummer).
- Jansen, J. C. *Harmonisatie van de omzetbelasting in de E.E.G.-landen*, Belastingconsulentendag 1964, Amsterdam 1964.
- Jong, F. J. de *De werking van een volkshuishouding. (Een eerste inleiding tot het economisch denken)*, Deel I, 2e druk, Leiden 1955.
- Juristenvereniging, *Nederlandse Handelingen* 1963, Deel II.
- Keulen, A. van *Familie-Naamloze Vennootschappen*, Fisc. Mon., no. 2, 2e druk, Deventer 1958.
- Kosters, J. en Dubbink, C. W. *Algemeen deel van het Nederlandse Internationaal Privaatrecht*, Haarlem 1962.
- Lancée, H. *Geconsolideerde balans en fiscus*, E.S.B. 8 juli 1942, jrg. 27, no. 1381, blz. 308.
- Lancée, L. *De richtige-heffing-arresten*, W.P.N.R. 1961/4691-4692.
- Lancée, L. *Wederom het tarief van de vennootschapsbelasting*, N.V. juli 1962, jrg. 40, no. 4, blz. 49.
- Lancée, L. *De fiscus tegenover zijn klanten*, N.V. okt. 1963, jrg. 41, no. 7, blz. 100. Reactie daarop van J. A. Fray met onderschrift van Lancée in N.V. nov. 1963, jrg. 41, no. 8, blz. 123.
- Land-Eggens *Verklaring van het Burgerlijk Wetboek*, Deel 6, 2e druk, Haarlem 1933.
- Lange, A. Th. de *Het ondernemerschap van de aandeelhouder*, Inaug. rede, Amsterdam 1960.
- Langemeijer, G. E. *Juridische dogmatiek*, Mededelingen der Kon. Ned. Ak. van Wetensch., afd. letterkunde, nieuwe reeks, deel 25, no. 10, blz. 561, Amsterdam 1962.
- Langen, W. J. de *De Grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, Alphen a/d Rijn, deel I 1954, deel II 1958.
- Leeuwe, M. V. M. van *Fiscale problemen bij fusies van Naamloze Vennootschappen*, in Nederland en in enkele andere landen, deelnemende aan de Euromarkt, Fisc. Mon. no. 16, Deventer 1960.
- Loon, J. van *De holdingmaatschappij in het wetsontwerp winstbelasting*, N.V. febr. 1940, jrg. 18, no. 11, blz. 348.
- Löwensteyn, F. J. W. *Wezen en bevoegdheid van het bestuur van de vereniging en de naamloze vennootschap*, prf. Amsterdam 1959.
- Mehl, L. *Science et technique fiscales. Dl. I, Elements de science fiscale, dl. II, Technique et droit de la fiscalité*, Parijs 1959.
- Meij jr., J. L. *Leerboek der bedrijfseconomie*, deel I, 8e druk, Den Haag 1954.
- Meijers, E. M. *De algemene begrippen van het burgerlijk recht*, Leiden 1948.



- Meijers, E. M. *Belastingen als rechtsbegrip*, Tractatus Tributarii, Haarlem 1949, blz. 1.
- Meyjes, P. *Fiscaal procesrecht*, Deventer 1964.
- Molengraaff, W. L. P. A. *Leidraad bij de beoefening van het Nederlandse handelsrecht*, deel I, 9e druk, herzien door C. W. Star Busman, Chr. Zevenbergen en G. H. C. Bodenhausen, Haarlem 1953.
- Mülder, J. *Het aanmerkelijk belang in het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941*, prf. Amsterdam 1955.
- Nijman, O. H. *Het ondernemersbegrip in art. 17, lid 1, van het Besluit op de Inkomstenbelasting*, W. 1964/4697-4699.
- Nouwens, A. J. C. *Beschouwingen ten aanzien van de overdracht van belastingen*, prf. Tilburg 1956.
- Oven, A. van *Verkrijging van eigen aandelen*, N.V. jan./febr./maart 1950, jrg. 27, nos. 10, 11 en 12, blzz. 181, 206 en 225.
- Oven, J. C. van *Tributum*, Tractatus Tributarii, Haarlem 1949, blz. 29.
- Parlementaire Geschiedenis van het Nieuwe Burgerlijk Wetboek*, Deventer.
- Pasquier, C. du *Introduction à la théorie générale et à la philosophie du Droit*, 3e druk, 1948.
- Pitlo, A. *Het gemene recht en de autonomie van zijn onderdelen*, Rechtsgeleerd Magazijn Themis, 1961, afl. 6, blzz. 517-584.
- Ploeg, P. W. van der *Heeft naar de rechtspraak van de Hoge Raad de maatschap een afgescheiden vermogen?* W.P.N.R. 1960/4653-4654.
- Ploeg, P. W. van der *De commanditaire vennootschap en de regels van het zakenrecht*, W.P.N.R. 1961/4699-4703.
- Poel, J. van der *De vooropstellingen van ons belastingrecht*, 1e druk, 1951.
- Polak, J. M. *De eenheid van het recht (Enkele beschouwingen over specialisatie in de rechtswetenschap)*, Inaug. rede, Wageningen 1958.
- Pompe, W. P. J. *Handboek van het Nederlandse strafrecht*, 3e druk, Zwolle 1950, 5e druk 1962.
- Prins, W. F. *Het ontstaan van de belastingschuld en de betekenis van de aanslag in het Indonesische recht*, W.P.N.R. 1951/4182-4184.
- Prinsen, M. J. *Enige beschouwingen betreffende het Besluit op de Winstbelasting 1940*, prf. Amsterdam 1941.
- Rädler, A. J. *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Amsterdam 1960.
- Rapport van de belastingstudiegroep van het Katholiek verbond van werkgeversverenigingen *Hervorming van de belastingheffing van ondernemingen*, april 1960.
- Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité ingesteld door de Europese Economische Gemeenschap*, 1962.
- Remmelink, J. *Disharmonieën tussen civiel- en strafrecht*, Rechtsgeleerd Magazijn Themis 1959, blzz. 243 e.v.
- Reuser, W. L. E. M. *Onbeperkte zelfstandigheid van moeder- en dochtermaatschappijen of inductie van aansprakelijkheid?* N.V. juni 1951, jrg. 29, no. 3, blz. 55, juli 1951, jrg. 29, no. 4, blz. 63.

- Reuvers, M. R. *Verandering van rechtsvorm*, W. 1964/4695.
- Roelvelde, L. *De Onderlinge Waarborgmaatschappij in het bijzonder als levensverzekeraar*, prf. Leiden 1955.
- Roelvelde, L. *Fusie en Registratierecht*, W.P.N.R. 1957/4473.
- Roeloffs, L. *Dubbele belastingheffing van dividenden*, Fisc. Mon. no. 22, Deventer 1964.
- Roessel, G. M. J. N.V. okt. 1963, jrg. 41, no. 7, blz. 109.
- Rombach, J. *Opmerkingen over rechtswetenschap en logica*, prf. Leiden 1963.
- Rombach, J. *Prae en post-persoonlijke rechten en plichten*, W.P.N.R. 1963/4774-4776.
- Ruiter, J. de *Beschouwingen over de algemeenheid van goederen in het ontwerp Burgerlijk Wetboek*, prf. Utrecht 1963.
- Sannes, D. J. *De rechtsverhouding van moeder- en dochtermaatschappij*, prf. Utrecht 1926.
- Schaafsma, J. R. *Enkele opmerkingen over de toepassing van artikel 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940*, N.V. dec. 1940, jrg. 19, no. 9, blz. 261.
- Schadee, H. *Het schip en zijn schulden*, Inaug. rede, Leiden 1963.
- Scheltens, J. P. zie: Vroom, A. M.
- Schendstok, B. *De vennootschapsbelasting als wetenschappelijk vraagstuk*, Diëssrede, Rotterdam 1953.
- Schendstok, B. *Fiscale winstbegrippen in Nederland*, losbladig, Deventer.
- Schendstok, B. *Het voorgestelde dubbele tarief van de vennootschapsbelasting*, N.V. mei 1962, jrg. 49, no. 2, blz. 17.
- Schlette, J. A. *Delegatie in het Nederlandse belastingrecht*, prf. Amsterdam 1963.
- Scholten, W. *Revolutie der voetballers*, W. 1954/4221.
- Scholten, P. *Verzamelde Geschriften*.
- Schoordijk, H. C. F. *De toerekeningsmomenten van de middellijke vertegenwoordiging*, Inaug. rede, Tilburg 1964.
- Schuttevaër, H. *Ondeugd en deugd onzer 19e-eeuwse belastingen*, Anderhalve eeuw belastingen, Deventer 1964.
- Serick, R. *Rechtsform und Realität juristischer Personen. Ein rechtsvergleichender Beitrag zur Frage des Durchgriffs auf die Personen oder Gegenstände hinter der juristischen Person*, Berlijn, Tübingen 1955.
- Sikkelerus, W. P. van *De toepassing van vreemd recht door de Nederlandse belastingrechter*, N.V. febr. 1961, jrg. 38, no. 11, blz. 201.
- Sikkelerus, W. P. van *Agio-stortingen en agio-uittelingen*, T.V.V.S. juni 1962, jrg. 5, no. 2, blz. 33.
- Sikkelerus, W. P. van *Fase der consolidatie*, W. 1964/4695.
- Sinninghe Damsté, J. H. R. *De Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting*, 3e druk, Zwolle 1939.
- Sinninghe Damsté, J. H. R. *Inleiding tot het Nederlandsche belastingrecht*, 2e druk, Zwolle 1940.
- Slagter, W. J. *Rechtvaardigheid en doelmatigheid*. Enige beschouwingen over het compromis-karakter van het recht, Inaug. rede, Rotterdam 1961.

- Slot, G. *Fiscale concernwinst*, Cost en Baet, Leiden 1963, blz. 34.
- Smeets, M. J. H. *De invordering van belastingsschuld van hoofd- en medeschuldenaren*, W. 3389-3391.
- Smeets, M. J. H. *Bedrijfshuishoudkunde en belastingrecht*, Gedenkboek 1935 der Ver. van Inspecteurs der Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen, blzz. 193 e.v.
- Smeets, M. J. H. *De economische betekenis van de belastingen*, 2e druk, Amsterdam 1954.
- Smeets, M. J. H. *Concentratie van bedrijven*, maandschrift Economie, juni 1958, jrg. 22, no. 9, blz. 445.
- Smeets, M. J. H. *Ontwikkeling van de belastingen op winsten van lichamen*, W. 1961/4536.
- Smeets, M. J. H. *Grondbeginselen van de belastingheffing*, Uitgave van een artikel, verschenen in het maandschrift 'Economie' van okt./nov. 1962 onder de titel: *Herbezinning over de grondbeginselen van de belastingheffing*, Deventer.
- Smeets, M. J. H. *Nederlandse belastingen in het E.E.G.-verband*, Maandblad voor belastingrecht, nov. en dec. 1963, jrg. 32, nos. 1 en 2, blzz. 1 en 22.
- Smits, P. H. *Critische beschouwingen der handeling voor gemene rekening. Bijdrage tot de studie der stille of zogenaamde 'burgerlijke maatschap'*, 's-Gravenhage 1924.
- Soest, A. J. van *Het Besluit op de Winstbelasting* 1940, Arnhem 1940.
- Soest, A. J. van *Lege naamloze vennootschappen met compensabele verliezen*, N.V. juni 1962, jrg. 40, no. 3, blz. 33.
- Van Soest - Van Soest *Belastingen. Inkomstenbelasting, vermogensbelasting, vennootschapsbelasting*, 9e druk, Arnhem 1959.
- Soest, C. van *Enige fiscale problemen rond stichtingen*, T.V.V.S. nov. 1958, jrg. 1, no. 7, blz. 140.
- Soest, C. van *De commanditaire vennootschap op aandelen en de fiscus*, T.V.V.S. mei 1959, jrg. 2, no. 1, blz. 6.
- Soest, C. van *C.V. op aandelen en A.W.R.B.*, W. 1962/4630.
- Soest, C. van *Beleggersclub en vennootschapsbelasting*, T.V.V.S. jan. 1963, jrg. 5, no. 9, blz. 199.
- Spaanstra, J. *Het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting*, Fisc. Mon. no. 12, Deventer 1959.
- Spaanstra, J. *Enige aspecten van het grootkoopmanschap en de inkomstenbelasting*, W. 1963/4644.
- Spaanstra, J. *Het grootkoopmanschap en de inkomstenbelasting*, W. 1964/4696.
- Steinmetz, B. J. F. *De Indische Vennootschapsbelasting*, Haarlem 1933.
- Stellinga, J. R. Zie: Donner A. M. en —
- Stevens, Th. A. *Hervorming van ons belastingstelsel (Een economische benadering)*, Inaug. rede, Tilburg 1963.
- Stil, L. F.E.D. jan. 1955.
- Switzar, J. L. *De opbouw van het verenigingsrecht in het ontwerp voor een Nieuw Burgerlijk Wetboek*, N.V. nov. 1955, jrg. 33, no. 8, blz. 125.
- Tempel, A. J. van den *De belasting als instrument der economische politiek*, prf. Amsterdam 1945.



- Tempel, A. J. van den *Tarieven en tariefvergelijking*, Belastingconsulentendag 1963.
- Tipke, K. en Kruse, H. W. *Reichsabgabenordnung*, deel I, 1961, deel II, 1963.
- Treurniet, W. C. Zie: Grinten, W. C. L. van der
- Udink, B. J. *Het belastingregime voor de beleggingsmaatschappij*, W. 1963/4647-4648.
- Vedel, G. *Vue générale sur le système fiscal français*, Fiscaal Tijdschrift voor de Euro-markt no. 2-1962, blz. 35.
- Ven, J. J. M. van der *Sociologische opmerkingen over de onderneming*, N.V. nov. 1948, jrg. 26, no. 8, blz. 139.
- Vroom, A. M. en Scheltens, J. P. *De commanditaire vennootschap in het private- en fiscale recht*, Ars Notariatus, deel IX, 1957.
- Wassenaer van Catwijck, A. J. O. van *Drie aspecten van het begrip 'onderneming' in de Europese verdragen*, N.V. jan. 1962, jrg. 39, no. 10, blz. 169.
- Wiarda, G. J. *Het publiekrecht, inzonderheid het administratiefrecht, in de privaatrechtelijke studierichting*, Publiekr. opstellen aangeboden aan C. W. van der Pot.
- Wiarda, J. *De relativiteit van rechtsverhoudingen in het algemeen en van de eigendom in het bijzonder*, W.P.N.R. 1961/4701 (Eggennummer).
- Wijckerheld Bisdorf, C. R. C. *De vennootschapsrechtelijke positie van de geconsolideerde jaarrekening*, M.A.B. maart/april 1961.
- Wortmann, J. C. E. *Zou het thans na zestien jaar geraden kunnen zijn op een beperkt terrein een eerste stap te zetten in de richting van medezeggenschap in de onderneming voor de factor arbeid?* Annalen van het Thijmgenootschap, okt. 1964, jrg. 52, afl. II, blz. 102.
- Wijle, F. C. *Bedrijvigheid van de werknemende belegger*, W. 1957/4374.
- Wijle, F. C. *De aandeelhouder wint (en verliest); verdere fiscale aspecten*, W. 1958/4391.
- IJsselmuiden, Th. S. *De fiscale balans in Nederland en de andere landen van de Europese Economische Gemeenschap*, Fisc. Mon. no. 21, Deventer 1963.
- Zeven, H. A. *Belastingheffing van naamloze vennootschappen*, prf. Amsterdam 1941.
- Zeijlemaker Jnz., J. *De naamloze vennootschap in oprichting als rechtsfiguur*, W.P.N.R. 1954/4331-34.



# Inleiding

In de ondertitel hebben wij dit geschrift de kwalificatie van een proeve gegeven. Het doet wat vreemd aan een inleiding op een proeve vooraf te doen gaan aan de proef zelve. Hetgeen hierna volgt heeft veeleer trekken van een nabeschouwing dan van een inleiding; een nabeschouwing echter over onze bevindingen in het licht van een aantal uitgangspunten en aldus toch ook deze bevindingen inleidend.

Het is één ding om met prof. G. J. Wiarda in een bundel opstellen aangeboden aan prof. C. W. van der Pot, en met prof. J. M. Polak in zijn inaugurale rede in 1958 te Wageningen gehouden, de wens uit te spreken van een bewerking van administratiefrechtelijke vraagstukken door civilisten en omgekeerd, of met prof. J. H. Christiaanse in zijn te Rotterdam in 1964 uitgesproken inaugurale rede, met een zekere teleurstelling het isolement van het belastingrecht te constateren. Het is een ander ding om daaraan iets te doen. Zonder twijfel is het van het grootste belang voor de Nederlandse rechtsorde te trachten om onderdelen van het recht als onderdelen van één rechtsorde te zien en de onderlinge samenhang dezer rechtsdelen zoveel mogelijk te bevorderen.

In dit geschrift hebben wij getracht op een beperkt onderdeel uit het belastingrecht tegen de achtergrond van de eenheid der Nederlandse rechtsorde, de eigenheid van het belastingrecht recht te doen wedervaren. Deze poging moge in hetgeen de zoëven genoemde hoogleraren hebben gezegd reeds een rechtvaardiging vinden.

Tijdens de voorbereidingen van dit geschrift is het ons steeds duidelijker geworden dat de uitvoering van dit voornemen niet mogelijk is, indien men daarbij geheel blijft binnen het rechtsdeel, in casu het belastingrecht, waarvan men de integratie in de Nederlandse rechtsorde wil. Noch is het voornemen uitvoerbaar indien men uitsluitend vanuit een ander particulier rechtsdeel, bijvoorbeeld het privaatrecht, het belastingrecht in de Nederlandse rechtsorde wil integreren. Van onze mislukkingen in de een of andere richting hebben wij intussen geen melding gemaakt in dit geschrift.

Wij hebben gemeend dat er op het punt van de zozeer gewenste integratie wel iets te bereiken zou zijn bij een aanpak vanuit de rechtsleer. De rechtsleer zien wij als een theorie van het positieve recht waarbij het positieve recht in beschouwing wordt genomen uit het oogpunt van de zich daarin openbarende systematiek. De rechtsleer tracht regelmatigheden in het positieve recht op te sporen. Het is duidelijk dat een zodanige rechtsleer algemener zal zijn naarmate het zoeken van regelmatigheden in het positieve recht meer onderdelen van het geldende recht omvat en meer bijzonder indien gezocht wordt naar regelmatigheden in bijzondere delen van het geldende recht. Een zeer algemeen karakter heeft de rechtsleer die zoekt naar de bronnen van het positieve recht of naar methoden van interpretatie. De rechtsleer verbijzondert zich als het daarbij speciaal gaat om de bronnen van onderdelen van het geldende recht, bijvoorbeeld in het bijzonder om de bronnen van het volkenrecht.

Deze theorie van het recht is geen theorie in die zin dat daarbij enkel geconstateerd wordt hetgeen is. De rechtsleer is een *rechtsleer* en daarmee is ook aan deze leer eigen wat eigen is aan het juridisch denken; dit nu wordt gekenmerkt door die merkwaardige eenheid van feit en norm waardoor het feit nimmer bloot feit, noch de norm bloot norm is, doch het feit tevens in zijn rechtswaarde en de norm tevens in zijn bloot feitelijke uitwerking verschijnt. Het juridisch denken impliceert altijd een denken over haar eigen object in die zin dat het object zich met het juridisch denken vormt, als het ware deelt in de vorming van het juridisch denken. Hierdoor is het tevens dat het recht, ook in de rechtsleer, voor een deel verschijnt als anterior aan het denken van de jurist, doch voor een ander deel tevens verschijnt als het produkt van dat denken, namelijk in zoverre het eigen is aan het juridisch denken het recht te preciseren, te ontwikkelen en aan te passen.

Vanuit het gezichtspunt van de rechtsleer hebben wij getracht een beperkt onderwerp te onderzoeken. Wij hebben ons beperkt tot een beschouwing van de binnenlandse belastingplichtigen in het Besl. Vpb., trachtend juist dit rechtsverschijnsel rechtstheoretisch te doorzien en zodanig te plaatsen, dat met handhaving van de eigen eisen van het belastingrecht, de eenheid der Nederlandse rechtsorde wordt gediend. Dit leek ons niet mogelijk zonder een—zij het summier—onderzoek van positiefrechtelijke regelmatigheden in de belastingheffing in het algemeen. Ons uitgangspunt en onze bedoeling brengen mee dat in dit geschrift het accent in mindere mate valt op precisering, ontwikkeling en aanpassing van het besproken particuliere rechtsdeel en het bijzondere onderwerp, dan indien het juist wel om dit bijzondere in zijn specifieke eigenheden zou gaan.

Het is dan ook geenszins zo dat in dit geschrift de binnenlandse belastingplicht uitputtend wordt behandeld. Dit is ook niet de opzet. Veeleer is het ons om een bepaalde aanpak van een rechtsverschijnsel in het belastingrecht te doen geweest in de hoop dat aldus, zowel een bijdrage aan het belastingrecht op zichzelf, als als onderdeel van de Nederlandse rechtsorde zou worden geleverd. Het is aan de lezer om over de aanpak en het resultaat te oordelen.



# Het juridische procédé van de belastingheffing in het algemeen en met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingschuld in het bijzonder

Als *Van den Berge*<sup>1</sup>, ter gelegenheid van de 12de dies natalis van de Rijksbelastingacademie te Rotterdam, spreekt over de structuur van het belastingrecht, heeft hij het over de ingewikkeldheid en onoverzichtelijkheid van de belastingwetgeving, over de onevenwichtigheid in technisch-juridisch opzicht en doet hij voorstellen om wijzigingen aan te brengen in de wijze van tot stand komen van de belastingwetgeving, welke er zijns inziens toe zouden kunnen meewerken de ingewikkeldheid, onoverzichtelijkheid en onevenwichtigheid te verminderen. Wij zouden ons in dit hoofdstuk summierlijk willen bezighouden met de structuur van het belastingrecht, als vraag naar de innerlijke structurering der belastingheffing in juridisch opzicht, wat er ook zij van de belastingwetgeving uit een oogpunt van eenvoud en overzichtelijkheid en wat er ook zij van de wijze van totstandkoming daarvan.

Is er niet, zo zouden wij willen vragen, een zeker procédé doorheen het belastingrecht te onderkennen, volgens welk de belastingheffing zich voltrekt? En wat houdt dit procédé in met betrekking tot de belastingheffing in het algemeen en met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingschuld in het bijzonder?

1. *W. H. van den Berge*, De structuur van het belastingrecht, W. 1951/4065-4066.

## 1.1 Het juridische procédé van de belastingheffing in het algemeen

### 1.11 Deze vraag is een positiefrechtelijke vraag

De belastingheffing is wel instrument genoemd<sup>2</sup>. En inderdaad valt aan de belastingheffing het middel-karakter aanstonds op. Indien men echter dit middel-karakter zou willen preciseren als een middel tot overheveling van gelden uit de particuliere sector naar de overheidssector, dan zou men niet alleen tegengeworpen krijgen dat er belastingwetten zijn, waarbij het helemaal niet om die overheveling begonnen is, integendeel dat deze wetten eerst dan volledig aan hun bedoeling beantwoorden indien de betreffende heffing niets opbrengt, (bijvoorbeeld de heffing van beschermende invoerrechten), maar ook dat het feit dat de belastinggelden in de overheidskassen terechtkomen, in omstandigheden van ondergeschikte betekenis is ten opzichte van doeleinden waar het de belastingheffing in wezen om zou gaan<sup>3</sup>.

Voor hetgeen wij in dit geschrift beogen, behoeven wij ons niet te begeven in de zoëven aangeduide of in andere preciseringsvragen. Dat de belastingheffing in algemene zin kan worden gekarakteriseerd als middel tot een doel wordt door niemand betwist. Deze karaktertrek brengt mee, dat de vraag kan worden gesteld naar de samenstelling van dit middel, naar het procédé volgens welk de belastingheffing werkt. De historie geeft op dit punt vele procédés te zien, evenals een zeer verscheiden beeld van de motieven en grondslagen, welke het gezag van de belastingheffende autoriteiten en de gekozen procédés, inclusief hun concrete uitwerking, moeten dragen.

Indien wij naar het procédé der belastingheffing in het hedendaagse Nederland vragen, zal het positieve recht, dit is het heden ten dage in Nederland geldende recht, daarop antwoord moeten geven.

Dat dit zo is mag een resultaat genoemd worden van de strijd voor het Recht

2. Zo in de titel van het proefschrift van *A. J. van den Tempel*, *De belastingen als instrument der economische politiek*.

3. Zie over deze doeleinden M.v.T. op het in 1958 ingediende wetsontw. I.B. (Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 5380, st. no. 3, blz. 12).

waarover *Adriani*<sup>4</sup> sprak, ook dan wanneer men bij Recht allereerst denkt aan de rechtvaardigheid, reeds omdat positief recht, inzoverre dit algemeen bindende normen impliceert, tot op zekere hoogte medebrengt, dat het gelijke gelijk wordt behandeld waardoor immers al een stuk van wat in de rechtvaardigheid besloten ligt, gerealiseerd wordt.

Op meer principiële wijze is er sprake van strijd voor het Recht als het er juist om gaat de eisen der rechtvaardigheid te kennen en bij de belastingheffing door middel van het positieve recht tot gelding te brengen. In de mate men hierin slaagt kan de belastingheffing in de volle zin des woords Recht genoemd worden.

Omwille van de omstandigheid dat de belastingheffing krachtens positief recht geschiedt, dat in diepste kern de neerslag wil zijn van de eisen der rechtvaardigheid, kan *Smeets*<sup>5</sup> terecht zeggen dat de belastingheffing primair rechtsregel is, al ziet hij doeleinden van sociaal-economische aard als hoofddoelen van de belastingheffing.

Ook sociaal-economische doeleinden zullen de toets der rechtvaardigheid moeten doorstaan en zullen in het positieve recht verwerking behoeven, willen deze tot werkelijkheid worden. Het spreekt vanzelf dat de rechtvaardigheid niet valt te beoordelen zonder kennis van de relevante gegevens. Een rechtvaardig belastingrecht valt dan ook bezwaarlijk te ontwerpen en toe te passen zonder hulp van de wetenschappen welke juist deze gegevens onderzoeken. In het licht van de grote rol welke gegevens van economische en sociale aard bij de totstandkoming en toepassing van het belastingrecht vervullen, kan *Van der Poel*<sup>6</sup> zeggen, dat het juridische overheerst wordt door het economische en sociale. Ons inziens is 'overheersen' te sterk gezegd, want uiteindelijk is het slechts het juridische dat de concrete gestalte van het instrument belastingheffing bepaalt. Economische, sociale en politieke desiderata op het stuk der belastingheffing komen eerst door het recht tot gelding.

Hieraan doet niet af dat de gevolgen welke de belastingheffing in het maatschappelijk leven teweegbrengt, tal van verschijnselen vertonen welke weer voorwerp van onderzoek zijn in andere wetenschappen dan de rechtswetenschap en welker resultaten wederom invloed hebben op het belastingrecht.

4. *Adriani-Van Hoorn*, deel I, blz. 184.

5. *M. J. H. Smeets*, Grondbeginselen van de belastingheffing, blz. 10.

6. *J. van der Poel*, De vooropstellingen van ons belastingrecht, blz. 24.



Deze wederkerige beïnvloeding van recht en maatschappij is eigen aan alle recht.

Het positieve recht is naar zijn wezen de concrete uitwerking van de eisen der rechtvaardigheid voor een gegeven tijd en plaats. Inzoverre het positieve recht zulks doet zou men zijn regels essentieel juridisch kunnen noemen en andere, die dit slechts in schijn doen, juridisch door nabootsing<sup>7</sup>. Aan de hierdoor opgeroepen vragen gaan wij voorbij. In dit en de volgende hoofdstukken beperken wij ons tot een beschouwingwijze die het positieve recht aanvaardt zoals het zich aandient, in een poging om, doorheen de concrete en individuele gestalten, de in het belastingrecht zich openbarende positiefrechtelijke systematiek, inzonderheid op het stuk van het eigenlijke onderwerp van dit geschrift, te ont-dekken, hetgeen als juridisch ont-dekken tegelijk is een vinden van hetgeen is, zowel als van hetgeen behoort te zijn.

#### 1.12 Het juridische procédé van de belastingheffing in het algemeen: drie basiselementen

Het positieve recht spreekt het laatste woord omtrent hetgeen ter zake van de belastingheffing zal gelden en bepaalt daarmee ook de structuur die de belastingheffing aanneemt. Naar haar meest algemene zijde bestaat deze in onze tijd en in ons land uit de elementen:

belastingsschuld, voldoening en waarborging.

Deze drie elementen zijn het, die in de concrete belastingwetten op eigen wijze worden uitgewerkt en onderling verbonden.

Reeds in de Romeinse tijd was deze opbouw bekend<sup>8</sup>. Daarnaast bestonden vormen welke de staat een eigen en onmiddellijk recht gaven op de bezittingen<sup>9</sup>. Ook in de belastingheffing van de overwonnen volken, die zo lange tijd de hoofdbron van staatsinkomsten heeft gevormd, ontbrak veelal het element belastingsschuld. De overwinnaar nam wat zijn macht hem toeliet te nemen<sup>10</sup>.

7. L. Husson, *Les transformations de la responsabilité*, blz. 431.

8. Zie J. C. van Oven, *Tributum*, opgenomen in *Tractatus Tributarii*, blz. 40.

9. In de vorm bijv. van het geheel of gedeeltelijk vervallen van vermogens aan de staat. Zie hetgeen Van Oven o.c. blz. 39, mededeelt naar aanleiding van de fiscale normen, vervat in de 'Gnomon van de Idios Logos'.

10. Zie voor enige rechtssociologische beschouwingen op het stuk der belastingheffing, H. Decugis, *Les étapes du droit*, deel II, blzz. 283-302.

Nog in onze tijd en in ons land is de opbouw uit de genoemde drie elementen niet altijd aanwezig. Ziet men in de zogenaamde overheidsmonopolies een stuk belastingheffing schuilgaan dan ontbreekt hier evenals bij sommige retributies, indien men deze als belasting ziet, het element der belastingschuld<sup>11</sup>.

De band welke men logisch tussen belastingschuld en voldoening zou verwachten, is in het belastingrecht in omstandigheden lossers, blijkt soms geheel te kunnen ontbreken. Volgens een aantal wetten moet de belasting worden voldaan vóórdat deze materieel verschuldigd is, zo bijvoorbeeld krachtens de Motorrijtuigenbelastingwet. In de praktijk komt de belastingheffing krachtens de Zegelwet veelal op hetzelfde neer<sup>12</sup>. Indien achteraf blijkt, dat de belasting niet verschuldigd is geworden dan moge onverschuldigd betaald zijn, doch de mogelijkheden tot terugvordering zijn bij de zo juist genoemde wetten zeer beperkt<sup>13</sup>.

Ligt in de voorgaande zinnen al een reden besloten om de voldoening te beschouwen als een van de belastingschuld te onderscheiden element, een verdere reden wordt gevormd door de omstandigheid dat met betrekking tot een aantal belastingen en met name met betrekking tot die welke bij wege van aanslag geheven worden als bedoeld in de A.W.R.<sup>14</sup>, het enkele aanwezig zijn der belastingschuld nog geen afdwingbare betalingsplicht medebrengt. Aangezien voorts de voldoening aan een bijzondere tak van dienst is toevertrouwd, lijkt het ons gewenst de voldoening als een afzonderlijk element van de juridische structuur der belastingheffing te beschouwen, te eerder ook nu het voor de voldoening en het afdwingen daarvan voldoende is dat de belastingschuld formeel bestaat, wat er zij van de vraag of de belasting materieel verschuldigd is.

Ook het element der waarborging zouden wij als een afzonderlijk element willen beschouwen. Logisch en naar wezen heeft dit element betrekking op

11. Zou men in het bedrag dat een gemeente vordert voor haar medewerking aan de onttrekking van woonruimte aan deze bestemming, een belasting mogen zien, dan staat deze door H.R. 13-4-1962, N. J. 1964/366, noot H.B., gesanctioneerde vorm wel zeer ver van de gangbare structuur.

12. Andere voorbeelden zie *W. F. Prins*, Het ontstaan van de belastingschuld en de betekenis van de aanslag in het Indonesische recht, W.P.N.R. 1951 /4182-4184.

13. Eenzelfde soort verschijnsel ziet men in de gevallen, waarin aan dividendbelasting meer is afgedragen dan door de belastingplichtige verschuldigd is, terwijl deze geen restitutie wordt verleend, omdat geen aanslag wordt opgelegd.

14. Weliswaar is deze wet nog niet voor alle belastingwetten, waarvoor zij bedoeld is, volledig in werking getreden. Wij menen hieraan voor de theoretische beschouwing te mogen voorbijgaan.

het verzekeren, zowel ten opzichte van de overheid als ten opzichte van de belastingplichtigen, van het volgens de in acht te nemen regels ontstaan en vaststellen van de belastingschuld zo mede van de voldoening. Maar ook op dit punt kent het belastingrecht verzelfstandigingen, welke het gewenst maken hier een afzonderlijk element aanwezig te achten. Men denke bijvoorbeeld aan de aangifteplicht, welke blijkens art. 8 A.W.R. moet worden vervuld door ieder aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt. Hier komt bij dat met het verzekeren van de belastingheffing, voor zover omvattend de belastingschuld en de voldoening, de belastingheffing staat en valt. Ten slotte roept de waarborging een aantal vraagstukken op van geheel eigen aard, zoals die betreffende de voorrechten van de fiscus en de procedure in belastingzaken.

### 1.13 De begrippen belastingheffing en belastingstelsel

Juridisch omvat het begrip belastingheffing alle drie genoemde elementen zowel naar wezen als naar de uitwerkingen welke deze in het positieve recht hebben gevonden. In de memorie van toelichting op de A.W.R.<sup>15</sup> wordt met een beroep op het spraakgebruik een beperkter begrip heffen gebezigd en wel voor de gevallen waarin een aanslag in het spel komt. Dan zou het begrip heffen zien op het constateren door de bevoegde autoriteit van de belasting-schuld ter onderscheiding van de invordering<sup>16</sup>. Betwijfeld moet worden of het spraakgebruik inderdaad in de door de memorie van toelichting voorgehouden zin gevestigd is. Veeleer lijkt het spraakgebruik bij de term heffen het geheel van handelingen van de overheid gericht op inning van de belastingen te bedoelen<sup>17</sup>. Juister lijkt het dan ook om in de omschrijving der memorie van toelichting met *Erasmus*<sup>18</sup> een belasting-technisch begrip te zien, een gebruik in engere zin ook. Enger omdat het woord belastingheffing gebezigd wordt voor een deel der de belastingheffing als geheel samenstellende maatregelen, handelingen enz.

15. Gedr. st. 1954-1955 wetsontw. no. 4080, st. no. 3, blz. 13.

16. P. J. A. *Adriani*, Het Burgerlijk Wetboek en het fiscaalrecht, in Gedenkboek B.W. 1838-1938, blzz. 637 e.v., vermeldt bij het begrip belastingheffing, vaststelling van de belastingschuld, zonder daarbij onderscheid te maken tussen de gevallen, waarin een aanslag in het spel komt en wanneer dit niet het geval is. De V.S., A.W.R. blz. 79 en aant. 2 op art. 1, gaat eveneens aan dit onderscheid voorbij.

17. Zie *Van Dale*, Groot Woordenboek, op het woord 'heffen'.

18. W. P. *Erasmus*, Het invorderingsrecht van de fiscus, blz. 17.



Heeft men in het bijzonder de uitwerkingen op het oog welke het belastingrecht aan de besproken elementen geeft onder het opzicht van de zich daarin openbarende samenhang, dan wordt veelal de term belastingstelsel gebezigd. Deze samenhang laat zich op haar beurt onder verschillend opzicht onderzoeken<sup>19</sup>. *Schuttevâer*<sup>20</sup> vraagt zich af op welke wijze men aan het woord 'stelsel' een maximum aan verantwoorde inhoud geeft en is van mening 'dat dit slechts dan het geval is indien aanwezig is een geheel dat doelbewust is opgetrokken op een fundament van één beginsel, één gedachte dan wel van enige als samenhangend gedachte beginselen'. Aldus is een stelselbegrip van zeer principiële aard geformuleerd. Van een stelsel kan naar onze mening ook gesproken worden onder ander opzicht dan dat der beginselen, met name ook indien doorheen de concrete positiefrechtelijke uitwerking een algemene, positiefrechtelijk bepaalde, structuur werkt. Indien *Stevens*<sup>21</sup> spreekt over de hervorming van ons belastingstelsel, onderzoekt hij het economisch perspectief doorheen de positiefrechtelijke uitwerking van het object-element<sup>22</sup>.

#### 1.14 De basiselementen ontvangen in bijzondere procédés nadere gestalte

De drie door ons hiervoor genoemde elementen vormen te zamen het basisprocédé dat volgens het positieve belastingrecht het instrument der belastingheffing constitueert. Zij ontvangen elk op zich en in onderling verband verdere uitwerking in dit positieve belastingrecht. Bij deze uitwerking wordt wederom gebruik gemaakt van procédés. Moeten deze procédés inderdaad in staat zijn de rechtvaardigheid te realiseren, in niet mindere mate moeten deze nuttig zijn voor het doel dat de belastingheffing heeft te dienen. In verband hiermede speelt de toepasbaarheid en hanteerbaarheid, met het oog op de uitvoe-

19. *G. Vedel*, *Vue générale sur le système fiscal français*, Fiscaal tijdschrift voor de Euromarkt, no. 2-1962, blz. 35, onderscheidt:

1. Administratief, d.i. naar de diensten belast met vaststelling en perceptie;

2. Juridisch, d.i. juridisch regime van inning met de daarmee samenhangende kwesties als bewijs, controle, rechtspraak;

3. Onder het opzicht van de wijze, waarop de draagkracht benaderd wordt, d.i. via kapitaal, via inkomen en via uitgaven.

20. *H. Schuttevâer* in zijn bespreking van de 1e druk van *Adriani-Van Hoorn*, W.P.N.R. 1951/4202-4205 onderdeel VI. Over de stelselwet van 1821 zie deze schrijver in: *Anderhalve eeuw belastingen*, blzz. 13 e.v.

21. *Tb. A. Stevens*, *Hervorming van ons belastingstelsel*.

22. Dit heeft men ook op het oog bij gebruik in tegenstellingen tot een zg. 'impôt unique'. Zie bijv. *H. W. C. Bordewijk* en *J. C. Bast*, *De theorie der belastingen en het Nederlandsche belastingwezen*, blz. 342.

ring door overheid en belastingsubjecten, in het belastingrecht een bijzonder op de voorgrond tredende rol. Deze omstandigheid brengt mee, dat in het bijzonder het belastingrecht doortrokken is van techniek in stricte zin, van techniek met het oog op de hanteerbaarheid<sup>23</sup>. Is de belastingheffing juridisch niet beperkt tot het scheppen van een bepaalde belastingschuld, zoals *Van den Berge*<sup>24</sup> schijnt te menen, dit vormt wel de kern ervan, althans voor de belangrijkste belastingwetten welke thans in ons land gelden<sup>25</sup>.

Inderdaad kan men voor de uitwerking welke het belastingrecht geeft aan het element der belastingschuld de vraag stellen of hierbij, doorheen de zeer verscheidene wijze van uitwerking, een zeker procédé te onderkennen valt.

Hierbij moet een onderscheid gemaakt worden tussen een juridisch onderzoek waarbij de belastingschuld als reeds ontstaan wordt gedacht<sup>26</sup> en een onderzoek van de rechtsregels die haar ontstaan beheersen<sup>27</sup>. Over dit laatste zal de volgende paragraaf handelen.

Indien men de eenmaal ontstane belastingschuld een verbintenis wil noemen en van haar ontstaan wil zeggen dat dit is een verbintenis ontstaan uit de wet<sup>28</sup>, dan vergete men niet, dat dit verbintenissenbegrip een ander is dan dat uit het privaatrecht. *Ten Holder*<sup>29</sup> heeft het privaatrechtelijk verbintenissenrecht dan ook slechts analogisch op de fiscale verbintenis toepasselijk geacht, namelijk 'tenzij de publiekrechtelijke aard hiervan, de rechtsfeiten of de fiscaal-wettelijke regeling zich daartegen verzetten'. Wij zouden er eerder toe neigen de geheel eigen aard van de belastingschuld zowel in haar ontstaan als in haar bestaan voorop te stellen. De factoren die haar ontstaan beheersen achten wij zowel naar de wettelijke omschrijving als naar de beginselen van geheel andere aard dan in het privaatrecht werken. Ook de wettelijke re-

23. Zie in het algemeen over rechtvaardigheid en doelmatigheid bij *W. J. Slagter*, Rechtvaardigheid en doelmatigheid, en over de technische outillage van het recht van algemeen rechtstheoretisch standpunt beschouwd, *J. Dabin*, Théorie générale du Droit, blzz. 205-233. Terecht is er in de M.v.T. op het in 1958 ingediende wetsontw. I.B. (Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 38, st. no. 3, blz. 13) op gewezen, dat de eisen van uitvoering grenzen stellen aan het aanbrengen van verijningen.

24. *W. H. van den Berge*, De juridische aspecten en de beginselen van de belastingheffing, in maandschrift 'Economie', okt./nov. 1950, jrg. 15, afl. 1/2, blzz. 26 e.v.

25. *J. H. R. Sinninghe Damsté*, Inleiding tot het Nederlandsche belastingrecht, blz. 78, alsmede *Adriani-Van Hoorn*, deel II, blzz. 74 e.v.

26. Dit is voor *H. A. ten Holder*, De verbintenis in het fiscale recht, het uitgangspunt.

27. *P. J. A. Adriani*, De verhouding tussen civiel- en fiscaalrechtelijk vennootschapsrecht, W.P.N.R. 1933/3290-3293, maakt een hieraan verwant onderscheid.

28. *P. Meyjes*, Fiscaal procesrecht, blz. 15.

29. Aldus *H. A. ten Holder*, o.c. blz. 116.



gelen met betrekking tot kwijtschelding en afschrijving als vervat in de Invorderingswet, alsmede het klimaat<sup>30</sup> waarin de belastingheffing zich voltrekt, wijzen op een geheel eigen karakter der belastingschuld. Hiervan uitgaande is dan de vraag welke plaats deze in het geheel der Nederlandse rechtsorde inneemt of behoort in te nemen.

## 1.2 Het juridische procédé met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingschuld

### 1.21 De betekenis van verrichtingen door de administratie

In rechtspraak en literatuur is herhaaldelijk ter sprake geweest de betekenis van administratieve verrichtingen voor het ontstaan der belastingschuld, en wel toegespitst op de vraag naar de betekenis der aanslag<sup>31</sup>. Voor een aantal wetten heeft de H.R. in het verleden aanvankelijk beslist dat 'het bestaan van een belastingschuld eerst kan worden aangenomen wanneer een aanslag is vastgesteld en ten kohiere gebracht'<sup>32</sup>.

Bij zijn arrest van 15 februari 1922<sup>33</sup> ging de H.R. om, beslissende 'dat in de wettelijke voorschriften, welke regelen de aanslag in de oorlogswinstbelasting en het ten kohiere brengen van die aanslag, aan de daarop betrekking hebbende ambtelijke voorschriften niet zodanige betekenis wordt toegekend dat deze een noodzakelijk bestanddeel vormt voor het ontstaan van de belastingschuld doch dat veeleer uit die voorschriften valt op te maken dat deze werkzaamheid zich bepaalt tot het berekenen en te boek stellen van de belasting welke krachtens de wet is verschuldigd geworden'<sup>34</sup>.

30. Zie *L. Lancée*, De fiscus tegenover zijn klanten, N.V., okt. 1963, jrg. 41 no. 7, blz. 100 en de reactie daarop van *J. A. Fray* met onderschrift van *L. Lancée* in N.V., nov. 1963, jrg. 41, no. 8, blz. 123.

31. Zie *J. H. H. Sinningbe-Damsté*, o.c., blzz. 100-115, alsmede *Adriani-Van Hoorn*, deel II, blzz. 82-87 en blz. 98.

32. Aldus in H.R. 13-10-1920, B. 2587, voor de Wet op de Inkomstenbelasting 1914. In dezelfde geest H.R. 27-10-1854, W.v.h.R. 1589, voor de grondbelasting; H.R. 5-11-1919, B. 2352, in het algemeen over aftrek als schuld van verwachte aanslagen bij de bepaling van het vermogen; H.R. 12-5-1920, B. 2460, voor de oorlogswinstbelasting 1916.

33. H.R. 15-2-1922, B. 2904. Ook *W. F. Prins* o.c. bezigt de in dit arrest voorkomende termen 'noodzakelijk bestanddeel'.

34. In dezelfde geest H.R. 19-1-1955, B.N.B. 1955/81, noot *H. J. Hofstra*, met betrekking tot de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, ondernemingsbelasting, vermogensaanwasbelasting (*Vervolg van noot 34 op pag. 13*)

In het in noot 34 geciteerde arrest van 24 april 1957 merkte de H.R. met betrekking tot de aanslag op, dat de vaststelling van het verschuldigde gelegen in de aanslag—behoudens gegeven rechtsmiddelen—voor de belastingplichtige bindend is en een betalingsverplichting medebrengt. In zijn arrest van 21 februari 1964<sup>35</sup> constateert de H.R. dat de aanslag een formele belastingsschuld ten laste van de aangeslagene doet ontstaan.

Er zijn in de opvatting van de H.R. dus twee belastingsschulden, de formele belastingsschuld ontstaand uit kracht van de aanslag en de belastingsschuld—ter onderscheiding van de zojuist bedoelde veelal materiële belastingsschuld genoemd—ontstaand uit kracht van de wet<sup>36</sup>, ongeacht of een aanslag is of zal worden opgelegd.

De A.W.R. welke voor alle belastingen waarvoor deze wet geldt een algemene regeling geeft, blijft uitgaan van het ontstaan ener belastingsschuld onafhankelijk van de aanslag, zoals volgt uit de art. 11 leden 3 en 4, 13 lid 1, 16 lid 3, 19 lid 1 A.W.R.<sup>37</sup>.

Wij beperken ons nu verder tot de materiële belastingsschuld. Bij het ontstaan hiervan heeft de wetgever op tal van plaatsen aan de administratie grote bevoegdheden verleend, niet alleen in de vorm van een bevoegdheid tot het geven van algemene regelen ter uitvoering of aanvulling van een belastingwet, maar ook in de vorm van administratieve beschikkingen geldend voor een bepaalde belastingplichtige. Dit laatste is bijvoorbeeld het geval met beschik-

Noot 34 (vervolg van pag. 12)

en vermogensheffing ineens en laatstelijk H.R. 24-4-1957, B.N.B. 1957/183, N.J. 1957/523, in welk arrest de formulering vrijwel gelijk is aan die geciteerd in de tekst. *I. Clays Bouüaert*, De aanslag, blz. 53, spreekt van een gebonden bevoegdheid, gebonden n.l. aan de wet, aan door de wet bepaalde belastingsschuld. Bij een aanslag als de ambtshalve aanslag en die betrekkelijk de administratieve boete, ontbreekt de binding aan een door de wet bepaalde belastingsschuld.

35. H.R. 21-2-1964, N.J. 1964/208, noot N.J.P., betrekking hebbend op een navorderingsaanslag ter zake van omzetbelasting.

36. Indien wij over belastingsschuld zonder meer spreken dan hebben wij de materiële belastingsschuld op het oog. Het is wel mogelijk dat hetgeen wij over de belastingsschuld, de materiële belastingsschuld dus, zeggen, op een of andere wijze ook voor de formele belastingsschuld geldt. Van deze vraag wordt echter geabstraheerd. Indien de formele belastingsschuld mede in de beschouwing wordt betrokken, zal zulks derhalve uitdrukkelijk moeten zijn vermeld.

37. Het in Duitsland geldende Steueranpassungsgesetz van 16 okt. 1934 bepaalt in zijn par. 3(2) met zoveel woorden: 'Auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluss, ob und wann die Steuer fest gesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist'. Uit de verdere tekst van par. 3 blijkt dat het hier gaat om het moment van het ontstaan der belastingsschuld. Ook voor *Bouüaert*, o.c., heeft de aanslag slechts declaratieve werking, zelfs als deze een administratieve boete inhoudt. (In gelijke zin m.b.t. de administratieve boete *Sinnighe Damsté*, o.c. blz. 238.)

(Vervolg van noot 37 op pag. 14)

kingen op grond van art. 32, lid 3, Besl. Vpb., jo. art. 27 Besl. W.B. en die op grond van art. 10, lid 3, Besl. Vpb.

## 1.22 Het juridische procédé met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingschuld: vijf grondelementen

Zoals uit de wettelijke voorschriften<sup>38</sup> voortvloeit dat de aanslag voor het ontstaan van de materiële belastingschuld geen noodzakelijk bestanddeel is, zo beslissen deze er ook over wat dan wel een noodzakelijk bestanddeel vormt.

Noodzakelijk bestanddeel voor het ontstaan der materiële belastingschuld is al hetgeen door de wet als zodanig is omschreven<sup>39</sup>. Buiten het begrip noodzakelijk bestanddeel valt hetgeen de belastingwet betreft op de materiële belastingschuld gedacht als reeds ontstaan (bijvoorbeeld art. 44a, Besl. I.B.<sup>39a</sup>), op de basiselementen voldoening en waarborging. Maar dat neemt niet weg, dat rechtsgevolgen die een uitvloeisel zijn van deze regels in concreto kunnen fungeren als de materiële belastingschuld medebepalende bestanddelen, zoals zich met name zal voordoen indien de regels betreffende bevordering van de richtige heffing<sup>40</sup> toepassing hebben gevonden.

*Noot 37 (vervolg van pag. 13)*

Hij wijst erop dat de aanslag eigen rechtsgevolgen toevoegt aan de belastingschuld. De belastingschuld ingevolge de directe belastingen noemt hij, zolang geen aanslag is opgelegd, onvolmaakt, omdat deze schuld dan nog niet liquide en opeisbaar is, doch latent bestaat. Men verwarre dit niet met wat in Nederland onder latente belastingschuld wordt verstaan. Van een schuld in de gewone zin is in het laatste geval noch privaatrechtelijk, noch fiscaalrechtelijk sprake. Maar dat betekent niet dat deze fiscaalrechtelijk geen enkele betekenis heeft. Met name is dit wel het geval in de uitwerking van het object-element in de Wet V.B. 1964. Art. 4, lid 3, dier wet brengt de daar genoemde, latente, belastingschulden onder het begrip schuld. De zoëven aangeduide beschouwing van de uit de wet ontstaande belastingschuld als onvolmaakte belastingschuld doet denken aan de leer in *Land-Eggers*, blz. 213 e.v., betreffende de mede-bepalende werking van een vonnis ter zake van de vóór het vonnis door hen zogenoemde betrekkelijk onbepaalde rechtsbetrekking. Hetgeen *Land-Eggers* van het vonnis zegt kan men ook van de aanslag zeggen, des dat de aanslag zowel een belastingschuld schept als niet schept. Wij achten het niet raadzaam deze terminologie zonder meer over te nemen, omdat wij hiervan eerder verwarring dan verheldering vrezen, reeds omdat betwijfeld moet worden of hetzelfde woord 'scheppen' ook in dezelfde zin en onder hetzelfde opzicht wordt gebezigd.

38. Eenvoudigheidshalve spreken wij verder van de wet, als zijnde de belangrijkste bron van het belastingrecht. Geenszins wil hiermede gezegd zijn, dat de wet de uitsluitende bron is van het belastingrecht.

39. Op analoge wijze wordt het begrip bestanddeel in de strafrechtswetenschap behandeld. Zie *W. P. J. Pompe*, Handboek van het Nederlandse strafrecht, blz. 69.

39a. Een soortgelijk artikel is in de Wet I.B. 1964 niet bekend. Art. 61 dier wet handelende over de omslag van de belasting over echtgenoten, gaat uit van de materiële belastingschuld die ontstaan is.

40. Hoofdstuk VI A.W.R.



De vraag naar het procédé met betrekking tot het doen ontstaan der materiële belastingschuld is een vraag naar de positiefrechtelijke verwerking der voor het ontstaan der materiële belastingschuld relevant geachte omstandigheden. Hieruit zal moeten blijken, op welke wijze het belastingrecht veelsoortige omstandigheden in het ontstaan der materiële belastingschuld doet werken en deze omstandigheden daarmee tevens ordent uit een oogpunt van hun wijze van medewerken aan het ontstaan der materiële belastingschuld.

Wij menen voor het antwoord op de zoëven bedoelde vraag een goed uitgangspunt te vinden in het door *L. Mehl*,<sup>41</sup> sprekende over de constitutieve elementen, gemaakte onderscheid tussen kwalitatieve en kwantitatieve elementen. Aansluitend aan dit onderscheid kan het ontstaan der materiële belastingschuld beschouwd worden onder kwantitatief opzicht enerzijds en onder kwalitatief opzicht anderzijds. Een kwantitatieve beschouwing let daarbij op factoren die en op factoren inzoverre deze volgens de wettelijke omschrijving de materiële belastingschuld naar haar hoegrootheid bepalen. Een kwalitatieve beschouwing abstraheert van factoren die en van factoren inzoverre deze de materiële belastingschuld naar hoegrootheid doen ontstaan. Het woord kwalitatief heeft hier een negatieve betekenis, namelijk die van uitsluiting van omstandigheden die uitsluitend de materiële belastingschuld naar omvang bepalen zowel als van omstandigheden inzoverre deze de materiële belastingschuld naar omvang bepalen. In het Besl. I.B. werkte een factor als ziekte via de regeling der buitengewone lasten in art. 51 Besl. I.B. uitsluitend kwantitatief, in de Wet I.B. 1964 daarentegen, krachtens art. 3, mede kwalitatief. Het gaat er bij bedoeld onderscheid niet om of ziekte al dan niet iets kwalitatiefs zou inhouden. Het gaat er om of en hoe deze omstandigheid volgens de wettelijke omschrijving meewerkt aan het ontstaan der belastingschuld. Bij *Mehl* hebben de kwalitatief de materiële belastingschuld bepalende factoren een positieve betekenis, inzoverre deze de aard en het toepassingsgebied van een belasting bepalen. Wij kunnen niet beoordelen of zulks voor het in Frankrijk geldende belastingrecht juist is. Voor Nederland zou ons deze stelling niet houdbaar lijken omdat de kwantitatieve elementen, zoals, met name het tarief, de aard van een belasting medebepalen.

41. *L. Mehl*, Science et technique fiscales, blz. 57.

Het is duidelijk dat uit de belastingwet zal moeten blijken wie bij de te ontstane materiële belastingschuld betrokken wordt, wie het is die ter zake van de materiële belastingschuld, zodra deze is ontstaan, in een rechtsbetrekking met de belastingheffende overheid komt. Dit element uit het schema willen wij het *subject-element* noemen.

Dit subject-element is niet enkel een kwestie van een gehoudenheid tot een prestatie ten opzichte van de overheid. Naast de rechtsbetrekking tot de overheid, is in de opbouw van het doen ontstaan der materiële belastingschuld een betrekking te onderkennen van het subject tot het object.

Denkbaar zou het zijn te volstaan met aanwijzing van de persoon, die tot een geldprestatie aan de overheid gehouden is en het voorts aan de administratie over te laten om te bepalen welk bedrag moet worden voldaan, hetgeen er op neer zou komen dat een aanslag het enige beslissende zou zijn. Wat daarvan ook moge zijn in het verleden of nog heden ten dage in de gevallen waarin er sprake is van een uitsluitend formele belastingschuld, gelijk wij in het vorige onderdeel hebben gezien vormt voor het Nederlandse belastingrecht de aanslag in beginsel geen noodzakelijk bestanddeel. Naast de aanwijzing van het subject omschrijft de wet zekere feiten welke tot het ontstaan van een materiële belastingschuld leiden.

Op tal van plaatsen gebruikt de wetgever ter aanduiding van het geheel van regelen betreffende deze feiten de term voorwerp. Wij willen het feitencomplex, dat volgens de wettelijke omschrijving aan het ontstaan der materiële belastingschuld meewerkt voor zover dit het ontstaan der materiële belasting-schuld kwalitatief medebepaalt het *object-element* noemen.

Wij wezen er hiervoor reeds op dat in de opbouw van het doen ontstaan der materiële belastingschuld een betrekking te onderkennen valt van het subject tot het object. Vanuit het object-element gezien geeft deze betrekking antwoord op de vraag wie het object voor de heffing van de belasting aangaat, van wie is het object fiscaalrechtelijk 'het zijne'? Deze betrekking zouden wij het *toerekenings-element* willen noemen.

In de litteratuur hebben we dit element niet als afzonderlijk element in de wijze waarop de wet het doen ontstaan der materiële belastingschuld regelt, aan-

getroffen <sup>42</sup>. In de wetgeving treft men dit element evenmin expressis verbis aan en in zoverre kan er geen sprake zijn van een afzonderlijk onderdeel van het procédé dat de wet hanteert. Het is echter wel zo dat dit element aanwezig is, al vindt de wettelijke behandeling niet afzonderlijk plaats doch bij andere elementen. In de Wet vermogensbelasting 1964 wordt deze materie geregeld onder het object-element. Voor de binnenlandse belastingplichtigen wordt de betrekking tussen subject en object in art. 3 dier wet uitgedrukt met het woordje 'hun'. Blijkens art. 6 dier wet is vermogen belast met vruchtgebruik niet het vermogen van de bloot-eigenaar. In het ontwerp Successiewet 1964 wordt bedoelde betrekking geregeld bij het subject-element. Art. 1, lid 4, van dit ontwerp bepaalt dat de belasting geheven wordt van de 'verkrijgers'. Het ontwerp, zowel als de huidige Successiewet, bevat een zeer uitvoerige regeling over de vraag wanneer er van 'verkrijgen', in de zin der Successiewet, sprake is.

Bij ons onderzoek is ons gebleken dat onderkennen en onderscheiden van het toerekenings-element in staat zijn bij te dragen tot een dieper inzicht. Het zou ons te ver voeren op dit element thans nader in te gaan. Uit hetgeen in de volgende hoofdstukken ter sprake zal worden gebracht, zal van het belang van dit onderkennen en onderscheiden blijken.

### *Het kwantitatief opzicht*

Onder het opzicht van de hoegrootheid wordt het ontstaan der belastingschuld bepaald door kwantificatie van in het object, het object volgens de wettelijke omschrijving, gelegen factoren, en soms ook kwantificatie van factoren die naar de opzet van de wet geen deel uitmaken van het object. Met name in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wordt voor de kwantificatie in vérgaande mate aangesloten aan het voorwerp dier belasting. Hier geschiedt de kwantificatie in aansluiting aan de kwantitatieve inhoud eigen aan het object. Toch treft men omstandigheden aan welke de hoegrootheid der belastingschuld beïnvloeden en volgens de wettelijke omschrijving buiten het

42. Zo bijvoorbeeld niet bij *W. H. van den Berge* in het hiervoor genoemde artikel in het Maandschrift 'Economie'. Deze auteur vermeldt de overige door ons genoemde elementen wel. Bij *B. J. F. Steinmetz*, *De Indische vennootschapsbelasting*, blz. 179, vindt men iets van dit element, als hij spreekt over toerekening in fiscaal-juridische zin van de handeling, de toestand enz., welke de grond is van de belastingheffing. Van een afzonderlijk element is echter geen sprake.



object-element vallen, bijvoorbeeld de aftrek wegens invaliditeit in art. 53, lid 2, Wet I.B. 1964.

De wetgever gebruikt voor de kwantificatie zeer verschillende methoden zoals tellen, wegen, waarde, prijs, het betaalde bedrag, fixe kwantificatie als de zogenaamde 5%-regeling enz. Het eindresultaat van alle kwantificaties der voor een bepaalde belasting relevant geachte factoren te zamen wordt maatstaf genoemd. In deze betekenis zullen wij het maatstafbegrip bezigen.

Soms wordt het woord maatstaf beperkt tot het resultaat van alle kwantificaties voor zover deze gebaseerd zijn op de elementen waaruit de belastingwet het object opbouwt, in welk geval kwantitatieve gegevens, ontleend aan factoren die geen deel uitmaken van het object, buiten het maatstafbegrip vallen<sup>43</sup>. In deze betekenis werd de term gebruikt in art. 1 Besl. I.B. Hier omvatte het begrip maatstaf niet de aftrek wegens invaliditeit, toen in art. 45 Besl. I.B. geregeld. In de wet I.B. 1964 komt de term maatstaf niet meer voor. Het hier aan de orde zijnde *maatstaf-element*, verstaan als saldo van alle kwantificaties der volgens de wettelijke omschrijving relevante factoren, en dienende als basis voor het aanstonds te bespreken tarief, blijft ons inziens voor de theoretische beschouwing van waarde.

Naast het maatstaf-element valt nog een ander element te onderkennen dat de belastingschuld naar omvang bepaalt, namelijk het tarief. Ook dit *tarief-element* heeft in onderscheiden belastingwetten vele vormen. *Adriani*<sup>44</sup> onderscheidt de tarieven in vaste, gegradueerde en evenredige tarieven. Wij behoeven in het kader van dit geschrift hierop niet nader in te gaan. Wel achten wij het van belang erop te wijzen dat de wetgever omstandigheden welke in wezen niet enkel van kwantitatieve aard zijn, desondanks bij de wettelijke omschrijving van het tarief op het ontstaan der belastingschuld doet werken, zo is bijvoorbeeld het ongehuwdzijn in de inkomstenbelasting een via het tarief werkende omstandigheid, gelijk de verwantschap in de successiebelasting via het tarief werkt. Daarentegen is het gehuwdzijn in de vermogensbelasting een via het maatstaf-element werkende omstandigheid.

43. Blijkens een citaat bij *A. G. A. Elias Schovel*, Onze gesplitste inkomstenbelasting, blz. 6, bezigt *P. W. A. Cort van der Linden* het begrip maatstaf in de zin van tarief. Hij spreekt dan van 'maatstaf der progressie'.

44. *Adriani-Van Hoorn*, deel I, blzz. 214 e.v.

Men zou er verkeerd aan doen indien de besproken grondelementen zouden worden gezien als elementen die niets met elkaar te maken hebben. In feite kan hier slechts van een onderscheiding en niet van een scheiding sprake zijn. Indien het juist is dat de belastingheffing berust op 'een waardering van de feiten in het maatschappelijk leven op de financiële betekenis welke zij voor de daarbij betrokken personen hebben'<sup>45</sup>, dan vormen de grondelementen gezamenlijk de uitdrukking daarvan en de concrete gestalte, welke deze in een bepaalde wet aannemen, de uitdrukking van hetgeen de wetgever meent dat op dit stuk recht behoort te zijn.

De kwantitatieve elementen mogen op meer expliciete wijze uitdrukking geven aan de waardering van de relevant geachte omstandigheden op hun financiële betekenis. Dit is slechts mogelijk als een betekenisbepaling ten opzichte van het subject dat in de belasting wordt betrokken en ter zake van het gekozen object en de gekozen toerekening. Maar omgekeerd ondergaan het subject-, object- en toerekenings-element de invloed van hetgeen men zich van de kwantitatieve uitwerking voorstelt<sup>46</sup>.

Inderdaad bestaat er dan ook een sterke onderlinge afhankelijkheid en beïnvloeding van de besproken vijf grondelementen<sup>47</sup>, welke bij de interpretatie in aanmerking dient te worden genomen. De hiervoor ontwikkelde gedachte der grondelementen vindt men niet alleen terug in de rechtspraak van de H.R. over de betekenis van de aanslag, bij welke gelegenheid, zoals we zagen, de H.R. sprak van 'noodzakelijk bestanddeel', maar ook in de rechtspraak op de verbindendheid van uitvoerings- en aanvullingsbeschikkingen. In deze rechtspraak is sprake van de 'algemene opzet'.

45. Aldus omschrijft *J. G. Derigor*, Gelijkheid en differentiatie als fiscaal rechtsgoed, blz. 3, wat hij een kenmerk der belastingheffing noemt.

46. *J. C. Jansen*, Harmonisatie van de omzetbelasting in de E.E.G.-landen, laat duidelijk zien dat het tarief van een o.b. bij een bepaalde opzet van subject, object en toerekening, voor deze opzet prohibitief is.

47. Zeer uitgesproken gaat *J. E. A. M. van Dijk*, Fiscale waardebegrippen, van het in de tekst gestelde uit. Zie onder meer in zijn conclusie op blz. 45. Van deze gedachte vindt men ook iets terug in de M.v.T. op het ontwerp Successiewet 1964 (Gedr. St. 1964-1965, wetsontw. no. 7882, stukno. 3, blz. 13), alwaar wordt medegedeeld: 'De woorden: 'voor de toepassing van deze wet' en andere woorden van gelijke strekking zijn - zulks omdat ook zonder een dergelijke bepaling duidelijk is dat de desbetreffende regeling slechts voor de toepassing van de successiewet bedoeld is - geschrapt'.



*Schlette*<sup>48</sup> meent dat H.R. 1 juni 1960<sup>49</sup> een criterium geeft ter onderscheiding van wat hij noemt essentialia en details. Dit is ons inziens niet juist. Dit arrest beslist enkel dat 'de aanwijzing van de subjecten die de opbrengsten en inkomsten genieten' de algemene opzet van het Besl. I.B. betreft of anders gezegd, de toerekening is een essentielle<sup>50</sup>. Met het gebruik van de term essentialia moet men ons inziens voorzichtig zijn. Het is immers zó dat de wet zelf regelt wat bestanddelen zijn en wat niet, gelijk de strafwet zelf de bestanddelen van het strafbaar feit inhoudt. Van de andere kant is het ook zo dat een wetgever die zich zet aan het ontwerpen van een belastingwet, zich zal moeten aansluiten aan de wezenlijke bestanddelen ener situatie die de betreffende belastingwet wil treffen. Maar daaruit volgt nog niet dat deze essentialia inderdaad in de positieve wet als bestanddelen terecht komen of kunnen komen<sup>51</sup>. Allerhand factoren verband houdend met het 'construit' aspect<sup>52</sup> van het recht kunnen hier belemmerend werken<sup>53</sup>. Evenmin is het zo dat de uitwerking welke een bepaalde belastingwet aan een grondelement geeft en voor deze wet als bestanddeel geldt, altijd beantwoordt aan wat voor de betreffende situatie essentieel moet worden geacht<sup>54</sup>.

### 1.23 Nader over andere terminologie

De factoren zoals deze in het positieve belastingrecht zijn uitgewerkt kunnen beschouwd worden onder kwalitatief opzicht, een beschouwingswijze die deze

48. J. A. Schlette, Delegatie in het Nederlandse belastingrecht, blz. 65.

49. H.R. 1-6-1960, B.N.B., 1960/197, noot P. den Boer.

50. Blijkens blz. 125 van het aangehaalde werk ziet *Schlette* bedoeld arrest als een aangelegenheid betreffende de aanwijzing van nieuwe belastingsubjecten. Art. 7 U.R.I.B. 1953 verandert niets aan de personen die volgens het Besl. I.B. aan de inkomstenbelasting onderworpen zijn, doch bemoeit zich enkel met de betrekking tussen het voorwerp der belasting en de aan de belasting onderworpen personen.

51. Het zou ons te ver voeren in te gaan op de vraag of en in hoeverre de wetgever op grond van art. 188 Gr. vrij is met betrekking tot hetgeen voor een situatie essentieel moet worden geacht. Zie hierover bij *Schlette* o.c. en over het delegatieprobleem in het algemeen de preadviezen van A.M. Donner en J. R. Stellinga over de vraag: 'welke beginselen behoren de delegatie van regelende bevoegdheid aan uitvoerende organen te beheersen? Behoren deze beginselen te worden vastgelegd, hetzij in de grondwet, hetzij in de delegerende wet?' Over de betekenis van art. 188 Gr. voor de interpretator zie H. A. Drielsma, De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger, blzz. 125 e.v. en J. H. Hellema, Wetsinterpretatie in Fiscaal arrestenboekje.

In de tekst hebben wij enkel willen zeggen dat uit de omstandigheid dat een of andere factor voor een situatie essentieel genoemd moet worden, nog niet zonder meer betekent dat deze factor in de wet inderdaad tot uitdrukking is gekomen.

(voor noot 52, 53 en 54 zie pag. 21)

factoren ondervraagt op hun behoren tot welke der kwalitatieve grondelementen. Zij kunnen ook beschouwd worden onder kwantitatief opzicht en daarmee onderworpen zijn aan een beschouwing welke deze factoren ondervraagt op hun de omvang der materiële belastingschuld bepalende werking. Daarnaast is een beschouwing mogelijk welke deze factoren in aanmerking neemt juist op de concrete wijze waarop het positieve recht hen gestalte geeft, geabstraheerd van de zojuist beschreven algemene opzichten. Bij deze beschouwingwijze passen termen als 'Tatbestand', 'belastbaar feit', 'aanknopingspunt' en dergelijke.

In het Duitse belastingrecht wordt de term 'Tatbestand' in de wetgeving gebruikt. Zo zegt § 3, lid 1, van de 'Steueranpassungsgesetz'<sup>55</sup>: 'Die Steuer-schuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft'<sup>56</sup>.

Volgens *Adriani*<sup>57</sup> zou het Tatbestand het samenstel zijn van alle in aanmerking komende omstandigheden, feitelijke en juridische, persoonlijke en zake-lijke; alsdan omvat dit begrip meer dan het door deze schrijver gebezigde begrip maatschappelijke verschijnselen in zoverre het Tatbestand-begrip ook het subject zou omvatten. *Lancée*<sup>58</sup> is het kennelijk met deze opvatting niet eens; hij toch verstaat eronder 'het objectieve feitencomplex waaraan de wet-gever de belastingschuld heeft verbonden'. In de strafrechtswetenschap werd het Tatbestand-begrip ook gebezigd en hier duidde het op de constitutieve elementen, op de bestanddelen, van het strafbaar feit, zowel persoonlijke als onpersoonlijke<sup>59</sup>.

52. Zie over het 'construit aspect' van het recht in het algemeen bij *J. Dabin*, o.c. blz. 119 e.v.

53. Zie voor de twijfels opgeroepen door doelmatigheidsoverwegingen bij *J. G. Detiger*, in de bespreking van het boek van Schlette in *W.* 1964/4684.

54. Als men belasting wil heffen ter zake van het rijden met motorrijtuigen op de openbare weg, is het aan gerede twijfel onderhevig of een kwantificatie door middel van het gewicht, gelijk in onze Motorrijtuigenbelastingwet, wel zo essentieel is voor de betrokken situatie.

55. Wet van 16 okt. 1934.

56. In de oudere Reichsabgabenordnung van 13 dec. 1919, werd in par. 1, gezegd: 'Bei denen der Tatbestand zutrifft an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft'.

57. *Adriani-Van Hoorn*, deel II, blzz. 9 e.v. Ook bij *B. J. F. Steinmetz*, o.c., blz. 181, is het 'Steuer-Tatbestand' een geheel dat mede het subject-element omvat. Deze auteur wil het persoonlijk en zakelijk element en de betrekking tussen beide, welker samenval tot belastingplicht leidt in de door hem voorgestane zin (zie hierna hoofdstuk twee, noot 23), ook gelijktijdig als het ware in een formule, in de wet omschreven zien.

58. *L. Lancée*. De richtige-heffing-arresten, *W.P.N.R.* 1961/4691 4692.

59. Zie *D. Hazewinkel-Suringa*, Inleiding tot de studie van het Nederlands strafrecht, blz. 43 en *W. P. J. Pompe* o.c.. In de laatste drukken van deze boeken hebben wij de term 'Tatbestand' niet meer aangetroffen. In oudere drukken wel.

Het Tatbestand-begrip hoort, naar onze mening, thuis in een beschouwingswijze welke de materiële belastingschuld ziet als het rechtsgevolg van een samenstel van voorwaarden, wat er ook zij van de wijze van werking der voorwaarden. De persoon bij wie het rechtsgevolg optreedt zal veelal wel met het voorvallen van het Tatbestand gegeven zijn, doch is niet onder het Tatbestand-begrip zelve begrepen<sup>60</sup>. Het Tatbestand-begrip omvat het samenstel van voorwaarden volgens de wettelijke omschrijving bij welker intrede de materiële belastingschuld als rechtsgevolg ontstaat<sup>61</sup>. Dit samenstel van voorwaarden wordt in het Tatbestand-begrip gezien als complex en het is daarbij onverschillig via welk grondelement, in de door ons in 1.22 uitgewerkte zin, de wet een factor doet werken.

Het ongehuwdzijn bijvoorbeeld dat in de inkomstenbelasting werkt via het tarief-element wordt door het Tatbestand-begrip mede omvat.

Hiernaast is er plaats voor de term aanknopingspunt, uitdrukken de volgens de wettelijke omschrijving relevante factoren elk afzonderlijk<sup>62</sup>.

De Reichsabgabenordnung spreekt in § 222 over Tatsachen. Dit begrip is door het Reichsfinanzhof gedefinieerd als volgt: 'Alles was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art'<sup>63</sup>. In aansluiting aan deze omschrijving kan het begrip aanknopingspunt nu worden omschreven als elke afzonderlijke handeling, toestand of gebeurtenis die volgens de wettelijke omschrijving aan het ontstaan der materiële belastingschuld op de door de wet bepaalde wijze meewerkt.

Met de term maatschappelijke verschijnselen worden in het bijzonder de maatschappelijke realiteiten bedoeld, welke hetzij zelve in de wettelijke omschrijving worden verwoord, hetzij, zonder zelve verwoord te zijn, door de

60. K. Tipke en H. W. Kruse, Reichsabgabenordnung, blz. 22, spreken van 'sich ergeben aus dem Tatbestand'.

61. K. Tipke en H. W. Kruse, o.c. blz. 8, definiëren als volgt: 'Steuertatbestand ist die Gesamtheit der in den materiellen Steuernormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen'. Zij wijzen erop dat par. 1(3) St. Anp. Ges. anders dan par. 3(1) een concreet Tatbestand-begrip inhoudt.

62. Adriani-Van Hoorn, deel I, blz. 152 en deel II, blz. 10, schijnt de term 'aanknopingspunt' te willen beperken tot de, de belastingschuld kwalitatief bepalende factoren en schijnt mede het subject-element te kunnen omvatten.

63. R. St. Bl. 44/147 geciteerd bij K. Tipke en H. W. Kruse, o.c. blz. 716, die daarbij opmerken dat de waarde geen 'Tatsach' is, doch alleen de funderende eigenschappen 'Tatsachen' zijn. Waardering is volgens hen een conclusie.



belastingwetgever worden beoogd<sup>64</sup>. Ook hierbij is het onverschillig via welk der grondelementen de wetgever de maatschappelijke verschijnselen een rol toebedeelt.

Anders dan bij de hiervoor genoemde termen waarbij de kwalitatieve of kwantitatieve beschouwing onverschillig is, is dit het geval met de term belastbaar feit. Deze term zouden wij willen bezigen ter aanduiding van het complex factoren dat het ontstaan der materiële belastingschuld naar de wettelijke omschrijving kwalitatief bepaalt. Hiermede wijken wij af van de opvatting van *Van den Berge*<sup>65</sup> maar verkrijgen aansluiting met de in de strafrechtswetenschap gebezigde term strafbaar feit. In de strafrechtswetenschap omvat het strafbaar feit de bestanddelen van het strafbaar feit volgens de wettelijke omschrijving<sup>66</sup> en met name niet het op het feit gestelde strafmaximum noch de strafmaat bepalende omstandigheden. De wettelijke omschrijving beslist of een bepaalde omstandigheid een bestanddeel is van het strafbaar feit of niet<sup>67</sup>.

Er is te eerder reden om de de grootte van de materiële belastingschuld bepalende factoren buiten het begrip belastbaar feit te plaatsen, omdat deze factoren soms niet alleen tot op zekere hoogte onafhankelijk zijn van de kwalitatief de belastingschuld bepalende omstandigheden, maar soms ook in de tijd niet samenvallen. Dit doet zich met name voor bij de vervroegde afschrijving uit art. 10, lid 3, Wet I.B. 1964 (art. 8 Besl. I.B.). De kwalitatief bepalende feiten moeten zich alle aan het einde van het jaar hebben voorgedaan; de grootte echter van de materiële belastingschuld hangt mede af van een wilsbeslissing welke eerst geruime tijd na afloop van het jaar genomen behoeft te worden. Ook in andere wetten wordt de tijdfactor verschillend behandeld naar gelang de wetgever deze betreft bij het belastbaar feit in de door ons voorgestane zin dan wel bij de bepaling van de hoegrootheid der

64. Deze maatschappelijke verschijnselen zijn het welke door *M. J. H. Smeets* in aanmerking worden genomen als hij de verhouding van belastingrecht en bedrijfshuishoudkunde wil onderzoeken. *Bedrijfshuishoudkunde en belastingrecht*, in *Gedenksboek der vereniging der Inspecteurs der Direkte Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen*, blzz. 123 e.v.

65. In het aangehaald artikel in het maandschrift 'Economie', brengt *W. H. van den Berge*, onder het belastbaar feit de grondslag van de heffing, de maatstaf van de heffing en de aanwijzing van de schuldenaar.

66. Voor kritische beschouwingen over deze opvatting zij verwezen naar *J. M. van Bemmelen* en *W. T. C. van Hattum*, *Hand- en Leerboek van het Nederlandse strafrecht*, deel I, blzz. 112 en 131 e.v.

67. Zwaar lichamelijk letsel is voor het strafbaar feit van art. 302 Sr. een bestanddeel, voor het strafbaar feit van art. 243 Sr. echter blijkens art. 248 Sr., een strafverzwarende omstandigheid.

materiële belastingschuld. Zo wordt in de grondbelasting het belastbaar feit beoordeeld naar de toestand per 1 januari van enig jaar, de maatstaf der belasting echter wordt bepaald voor ongebouwde eigendommen naar gegevens uit de jaren 1875 tot en met 1881 en voor gebouwde eigendommen naar gegevens uit de jaren 1892 tot en met 1896.

Anders dan *Mehl*<sup>68</sup> zien wij geen verheldering gebracht door het door hem zo genoemde 'fait générateur' als een afzonderlijk element te beschouwen. De wettelijke omschrijving beslist ook hier óf en welke rol de tijdfactor speelt zowel ten aanzien van de kwalitatieve als ten aanzien van de kwantitatieve belastingheffing, namelijk de voldoening en de waarborging, speelt de tijdfactoren. Ook met betrekking tot de andere juridische structuuraspecten der factor een eigen rol welke niet altijd samenvalt met het kwalitatief en/of kwantitatief de belastingschuld bepalend tijdelement. In alle belastingen welke bij wege van aanslag geheven worden, wordt het tijdstip waarop de belastingplichtige gehouden is tot voldoening der materieel verschuldigde belasting door de aanslag bepaald, terwijl het tijdstip der executie in de Invoeringswet door eigen regels wordt beheerst.

68. *L. Mehl*, o.c. blz. 59.

# Nadere beschouwing van het subject in de belastingheffing

In 1.22 hebben wij zeer summier de plaats van het subject in het positief-rechtelijk procédé met betrekking tot het doen ontstaan der belastingschuld aangegeven. Het eigenlijke onderwerp van dit geschrift bespreekt een onderdeel van het, door ons zo genoemde, subject-element op een wijze zoals aan het slot van 1.11 aangegeven. Alvorens tot ons eigenlijke onderwerp te komen achten wij het noodzakelijk het subject—zij het wederom summier—in breder verband nader te bezien. Hierdoor zal het door ons ingenomen gezichtspunt van waaruit wij deze studie hebben uitgevoerd, duidelijker kunnen worden en de plaats van het onderwerp van dit geschrift—zijnde een deel van een veel omvangrijker materie—kunnen blijken.

## 2.1 Het belastingsubject

2.11 De belastingheffende overheid wordt door het begrip belastingsubject niet omvat

‘De belastingheffing is een proces dat zich afspeelt tussen twee partijen’ aldus *Hofstra*<sup>1</sup>. Hij noemt deze partijen fiscus enerzijds en belastingplichtige anderzijds. *Ten Holder*<sup>2</sup> spreekt van publiekrechtelijke corporatie enerzijds

1. *H. J. Hofstra*, Europese wetgeving-nationale ambtenaren, W. 1963/4656.

2. *H. A. L. ten Holder*, De verbintenis in het fiscaal recht, blz. 57.



en private personen anderzijds. Inderdaad regelt het belastingrecht betrekkingen tussen personen. Deze betrekking is een rechtsbetrekking en dat houdt in: een bevoegdheid enerzijds en een verplichting anderzijds, toekomende aan personen die bekwaam zijn drager (subject) van rechten en plichten te zijn <sup>3</sup>.

Onder de dragers van de uit het belastingrecht voortvloeiende rechten en plichten neemt de belastingheffende publiekrechtelijke corporatie—kortheidshalve overheid te noemen—een bijzondere plaats in. Bijzonder al dadelijk omdat de belastingheffing in het algemeen meebrengt dat gelden uit particulier bezit overgaan naar overheidskassen ter behartiging van taken welke de overheid als zodanig heeft te vervullen.

Het is waar, 'dat wij de belastingheffing niet uitsluitend als uiting van overheidswang mogen zien, maar dat zij boven alles is onderdeel van ons sociaal leven' <sup>4</sup>; maar dit neemt niet weg, dat de belastingheffing in het dagelijks leven voor het overgrote deel wordt ervaren als uiting van overheidswang en de overheid als tegenspeler.

In beide punten ligt reeds een reden om het opzicht waaronder de overheid, optredende als belastingheffer, een subject van rechten en plichten kan worden genoemd op dezelfde voet als andere personen en de overheid daarmee onder het belastingsubject te begrijpen, te ruim te achten om het procédé van de belastingheffing voldoende verstaanbaar te maken.

Ten aanzien van de belastingheffende overheid is ook sprake van een terrein van geheel eigen vraagstukken. Onder meer kan men daarbij denken aan de nationale, internationale en supra-nationale verdeling van de bevoegdheid tot belastingheffing en aan de verdeling van rechten en plichten over organen en vertegenwoordigers der overheid. De omstandigheid dat de H.R. <sup>5</sup> de plicht tot teruggave van teveel betaalde belasting heeft doen rusten op art. 1395 B.W. terwijl de plicht tot betaling van belasting op de belastingwet rust, ac-

3. L. J. van Apeldoorn, Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht, blz. 39 en blz. 158. Terecht verwerpt van Apeldoorn, blz. 41, de voorstelling als zou een rechtsbetrekking tussen een persoon en een zaak kunnen bestaan, zie over dit laatste uitvoeriger bij *Cl. du Pasquier*, Introduction à la théorie générale et à la philosophie du Droit, blz. 101.

4. Aldus P. J. A. Adriani, De sociale betekenis van het belastingrecht, blz. 6, die daaraan toevoegt: 'Zij is de vanzelfsprekende bijdrage in de maatschappelijke kosten, die voor ons leven in de maatschappij noodzakelijk zijn'.

5. H. R. 24-4-1957, B.N.B. 1957/183, N.J. 1957/523.

centueert eens te meer de bijzondere positie van de belastingheffende overheid in de rechtsbetrekking tot andere personen.

Zeer belangrijk is hierbij ook dat met betrekking tot de belastingheffende overheid niet, althans niet in dezelfde zin, sprake kan zijn van een betrekking tot het object-element in het procédé van het doen ontstaan der belasting-schuld, als zulks voor andere personen het geval is. Het object van een rechtsbetrekking is uit de aard der zaak voor elk der daarbij betrokken subjecten dezelfde, want de inhoud van de plicht van het ene subject is de inhoud van het recht van het andere subject. Maar dit is niet het object indien gesproken wordt over het object ener belasting. Natuurlijk is het wel zo, dat hetzelfde feitencomplex dat aan het ontstaan der belastingschuld volgens de wettelijke omschrijving ten grondslag ligt en voor de belastingheffende overheid een recht doet ontstaan, hetzelfde is als het feitencomplex dat voor de andere partij een plicht doet ontstaan; dit houdt echter niet in, dat de betrekking tot het object-element gelijk is. Zo staat de overheid in geheel andere betrekking tot winst die object is in de Wet I.B. 1964 dan de belastingplichtige. Indien het al zo zou zijn dat deze winst op een of andere wijze 'het zijne' van de overheid genoemd mag worden, dan is zulks stellig slechts zo op geheel andere gronden dan de winst 'het zijne' van een belastingplichtige uit de Wet I.B. 1964 is. In de positiefrechtelijke uitwerking vindt ook enkel de betrekking tussen laatstgenoemde en het object-element regeling.

*Cort van der Linden* heeft met betrekking tot de belastingheffende overheid gesproken van het actieve belastingsubject; deze terminologie heeft echter geen ingang gevonden<sup>6</sup>. In het spraakgebruik wordt de in het kader van de belastingheffing optredende overheid met het woord *fiscus* aangeduid.

Sprekend over het belastingsubject is daaronder ook voor ons de belastingheffende overheid niet begrepen. Dat wil niet zeggen dat de overheid ook geen belastingsubject kan zijn indien zij niet als belastingheffer optreedt. Het tegendeel blijkt met name uit art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb.

## 2.12 Terminologie rond het belastingsubject

Belastingsubject, genomen in een ruime juridische zin is ieder, die volgens het

6. S. Hoekstra, *Belastingsubjecten, belastingplichtigen en belastingschuldigen*, W. 1941/3603.

belastingrecht als wederpartij in een rechtsbetrekking met de belastingheffende overheid kan komen.

Belastingsubject kan dan in beginsel iedere persoon zijn bekwaam om rechten en plichten te dragen, kortom ieder rechtssubject. De wet regelt wie bij bepaalde belastingwetten als belastingsubject in aanmerking wordt genomen. Aldus verstaan kunnen slechts rechtssubjecten belastingsubject zijn. Wij zullen in het 4de hoofdstuk zien, dat ook in gevallen waarin rechtssubjectiviteit ontbreekt, zoals met betrekking tot de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, deze vereniging voor het Besl. Vpb. belastingsubject genoemd kan worden. Wij zullen daar ook bespreken hoe dit valt te verstaan.

De kring van personen die bij een bepaalde belastingwet en in het algemeen bij de belastingheffing is betrokken, leent zich voor geheel andere onderzoeken dan enkel inzake de vraag wie voor bepaalde regelingen als belastingsubject door de wet wordt aangewezen. Bij deze andere onderzoeken is gebleken dat de kringen van personen welke bij beschouwing der belastingheffing onder verschillende opzichten worden gevonden, niet altijd samenvallen en dat, al zit bij de wetgever de bedoeling voor de regeling dusdanig te maken dat de kringen van personen wel samenvallen, de wetgever daarin niet of niet geheel slaagt. Dit is inzonderheid duidelijk geworden bij onderzoeken betreffende de vraag naar de persoon die de druk ener belasting ondervindt<sup>7</sup>, op welk punt zich ook een eigen terminologie ontwikkeld heeft.

*Belastingdrager* wordt de persoon genoemd die uiteindelijk de druk ener belasting ondervindt<sup>8</sup>.

*Belastingdestinataris* of *belastingbestemming* wordt de persoon genoemd die naar de bedoeling van de wetgever de druk van de belasting ten volle behoort te ondervinden. Het belastingsubject genomen in de door ons beschreven zin, blijkt geenszins altijd dezelfde persoon te zijn die de druk van de belasting in feite draagt of behoort te dragen<sup>9-10</sup>.

7. A. C. J. Nouwens, Beschouwingen ten aanzien van de overdracht van belastingen.

8. Zie over het ondervinden van druk ook het rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, ingesteld door de Europese Economische Gemeenschap, blzz. 15-16.

9. Zie M. J. H. Smeets, De economische betekenis van de belastingen, blz. 131.

10. Heeft de wetgever desbewust als degene in wie de belastingschuld ontstaat aangewezen een ander dan degene die de druk behoort te ondervinden, dan spreekt men wel van belastingsubstitutie. Deze term wordt ook gebruikt ter aanduiding van de gevallen waarin een ander dan degene in wie (Vervolg van noot 10 op pag. 29)



Deze omstandigheden maken het gewenst bij de bepaling van begrippen ter aanduiding van de belastingsubjecten volgens de belastingwet, voorop te stellen dat deze begrippen niets zeggen over het antwoord op de vraag wie de persoon is die de druk van een belasting ondervindt of behoort te ondervinden<sup>11</sup>.

Voor elk van de drie door ons in 1.12 besproken basiselementen, de belastingschuld, de voldoening en de waarborging, kan men de vraag stellen wie degene is die daarbij als drager van rechten en plichten, als belastingsubject, is betrokken. Een ordening welke hieraan aansluit houdt een ordening in van de belastingsubjecten naar de inhoud van de aan dezen verleende rechten, respectievelijk opgelegde plichten.

Met betrekking tot de belastingschuld moeten we aansluiten aan het in 1.14 gemaakte onderscheid tussen de belastingschuld gedacht als reeds ontstaan enerzijds, in welk geval gesproken wordt van *belastingsschuldenaar*, en de persoon in wie de belastingschuld kán ontstaan anderzijds, in welk geval gesproken wordt van *belastingplichtige*. Op laatstgenoemd begrip gaan we in het volgende onderdeel van dit hoofdstuk dieper in.

Aanvaardt men de leer der twee belastingschulden, als hiervóór in 1.21 uiteengezet, dan is de consequentie dat met betrekking tot het begrip belastingsschuldenaar een daaraan aangepast onderscheid moet worden gemaakt. Materiële belastingsschuldenaar is degene in wie de belastingschuld materieel is ontstaan, formele belastingsschuldenaar degene te wiens name de aanslag is gesteld. In laatstbedoelde zin bezigt art. 2 Invorderingswet het woord belastingsschuldige.

Ook voor de voldoening der belasting aansprakelijke personen worden wel

*Noot 10 (vervolg van pag. 28)*

de belastingschuld ontstaat tot betaling aan de fiscus gehouden is, zoals het geval is in de loonbelasting. Het Besl. Div. B. en het Besl. Comm. B. hebben dit bijzondere dat daarin uitdrukkelijk naast de aanwijzing van degene in wie de belastingschuld ontstaat, aangegeven is voor wiens rekening de belasting komt. In het ontwerp Div. B. 1960 komt dit niet meer voor. De juridische substitutie, in de zin van een vervanging van de drager van de rechten en plichten door een ander, kan meer of minder volledig zijn, al naar gelang in meer of mindere mate een ander in de plaats wordt gesteld. Zie *Adriani-Van Hoorn*, deel II, blz. 110.

11. Zo ook uitdrukkelijk met betrekking tot het begrip belastingsschuldenaar, *Adriani-Van Hoorn*, deel II, blz. 109.



schuldenaren genoemd, *medeschuldenaren* ter onderscheiding van de hoofdschuldenaren<sup>12</sup>.

De Registratiewet 1917 bevat in de artt. 79-82 enkel een regeling der aansprakelijkheid. Reeds *Van den Dries*<sup>13</sup> leverde op deze en andere soortgelijke regelingen terecht kritiek. Aansprakelijkheid moet ook in het kader van de belastingheffing óf een aansprakelijkheid zijn voor eigen schuld óf voor eens anders schuld<sup>14</sup>, als men een belastingheffing wil op basis van het in 1.22 besproken procédé. Terecht stelde *Van den Dries* dan ook dat uit de wet moet blijken wie de belastingschuldenaar is<sup>15</sup>. De persoon op wie enkel verhaalsaansprakelijkheid rust, is in deze gedachtengang geen belastingschuldenaar, al is hij wel gehouden tot voldoening. De regeling der aansprakelijkheid moet dan worden gezien als behorende bij de waarborging voor zover deze op de voldoening betrekking heeft<sup>16</sup>.

Een zeer bijzondere vorm van waarborging der voldoening wordt gevonden bij de belastingen welke door middel van inhouding worden geheven. Degene die tot inhouding is verplicht, de *inhoudingsplichtige*, is iemand die tot betaling van door een ander verschuldigde belasting gehouden is, tevens gerechtigd en verplicht zich ter zake tevoren de verschuldigde belasting door middel van inhouding te verschaffen.

Voldoet de inhoudingsplichtige niet aan zijn afdrachtplicht, dan heeft de fiscus in het algemeen niet het recht de belastingschuldige zelf aan te spreken uit hoofde van dezelfde belastingwet. Terecht is in dit verband gesproken van substitutie, van vervanging met betrekking tot het subject, welke meer of minder volledig kan zijn<sup>17</sup>. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat het object van een bij wege van inhouding geheven belasting ook deel uitmaakt van het ob-

12. J. H. R. *Sinningbe-Damsté*, Inleiding tot het Nederlandsche belastingrecht, blz. 90 en M. J. H. *Smeets*, De invordering van belastingschuld van hoofd- en medeschuldenaren, W. 3389/91.

13. N. C. M. A. *van den Dries* in pre-advies over: 'Hoe kan op de basis van algemene, voor het gehele belastingrecht geldende, begrippen en beginselen de eenheid in dit recht worden bevorderd?', blzz. 46 e.v..

14. In het privaatrecht zou men spreken van schuld-aansprakelijkheid bij aansprakelijkheid voor eigen schuld en enkel verhaalsaansprakelijkheid bij aansprakelijkheid voor de schuld van een ander. *Asser-Rutten*, deel III, 1e st., blzz. 20 e.v..

15. N. C. M. A. *van den Dries*, o.c. blz. 54. Anders H. F. R. *Dubois*, De registratiewet 1917, blz. 363, stellende dat de Registratiewet zich er terecht van onthoudt aan te geven wie de belasting moet dragen, als zijnde een economische kwestie. Dit argument lijkt ons niet helemaal ter zake. Wie de belasting draagt moge een kwestie zijn van de economische verhoudingen, dit belet de wetgever niet om een persoon aan te wijzen in wie de belastingschuld primair ontstaat.

16. Duidelijk is dit het geval in art. 18, lid 2, Wet O.B. 1954.

17. Zie noot no. 10 hiervoor. Zie hierbij H.R. 13-5-1964, B.N.B. 1964/166, noot P. *den Boer*.

ject ener andere belastingwet en bij de uit deze wet ontstane belastingschuld in aftrek wordt gebracht al hetgeen werkelijk is ingehouden, art. 63 Wet I.B. 1964. Doet zich dit geval niet voor dan blijkt de substitutie volledig te zijn geweest.

Art. 32 Wet L.B. 1964 schept een mede-aansprakelijkheid van de werknemer voor ten onrechte niet ingehouden loonbelasting; daardoor is de substitutie evenmin volledig tenzij de werknemer de inspecteur van de nalatigheid van de inhoudingsplichtige in kennis heeft gesteld.

De regelingen in de A.W.R. met betrekking tot vertegenwoordiging, artt. 41-46, het verstrekken van gegevens en inlichtingen, artt. 47-56, hebben betrekking op de waarborging in zoverre deze de belastingschuld betreft. De regelingen met betrekking tot de aangifte hebben zowel verband met de waarborging in zoverre deze de belastingschuld betreft als in zoverre deze de voldoening betreft.

Bij de regelingen nopens het bezwaar en beroep spreekt de A.W.R. van reclamant of verzoeker, bijvoorbeeld art. 59 A.W.R. In de belastingrechtspraak wordt meestal van belanghebbende gesproken ter aanduiding van degene die zich voor de rechter van een rechtsmiddel bedient. De Tariefcommissie bezigt daarvoor meestal de term reclamant.

Het basiselement der voldoening betreft juist datgene waar de belastingheffing op uit moet lopen, namelijk de overdracht van geldmiddelen<sup>18</sup> uit particulier bezit aan de belastingheffende overheid. Deze overdracht wordt betaling genoemd<sup>19</sup>. *Belastingbetaler* is dan degene die uit zijn vermogen geldmiddelen overdraagt aan de fiscus. Soms wordt ook belastingbetaler genoemd degene voor wiens rekening de overdracht rechtens is, zonder de overdracht zelve tot stand te brengen.

In het eerste geval behoeft de belastingbetaler niet dezelfde persoon te zijn

18. Een enkele maal komt het voor dat de voldoening kan geschieden anders dan door overdracht van geld. Ter voldoening van de belastingschuld op grond van de vermogensaanwasbelasting konden bepaalde obligaties in betaling worden gegeven.

19. Bij het in de tekst gebezigde woord overdracht gaat het om de rechtshandeling die de overheid in het bezit en de eigendom stelt van de geldmiddelen, om levering voor zover men daarvan met betrekking tot geld zou kunnen spreken. Ook bij de in art. 19 A.W.R. gebezigde term afdracht moet onderscheiden worden tussen de verbintenisrechtelijke en zakenrechtelijke aspecten in hetgeen de wetgever hier op het oog heeft. Het zou ons te ver voeren hierop dieper in te gaan. Signaleren wij nog dat de term overdracht ook gebruikt wordt ter aanduiding van de afwenteling van de belastingdruk, zie A. C. J. Nouwens o.c.

als de belastingschuldenaar; dit doet zich voor ten aanzien van de inhoudingsplichtige. In de tweede betekenis zijn de termen belastingbetaler en belastingschuldige synoniem. *De Langen*<sup>20</sup> gebruikt een terminologie die verband legt met de vraag of degene die de belasting betaalt ook de destinataris is, en hij spreekt van belastingstorter indien degene die de belasting betalen moet niet tevens destinataris is. In het licht waarin *De Langen* de materie behandelt, is het wellicht geboden de terminologie af te stemmen op het al dan niet destinataris zijn voor de betreffende belasting. Op grond van het in de aanvang van dit onderdeel gezegde menen wij dit punt niet in de begripsomschrijving te moeten betrekken<sup>21</sup>.

Uit het vorenstaande zal het duidelijk zijn dat de aanwijzing als belastingplichtige in een belastingwet 'op zichzelf niets zegt over de vraag of deze draager of destinataris is der belasting en evenmin altijd impliceert dat de aangezeven belastingplichtige tot voldoening der belasting is gehouden. Het belastingrecht kent subjecten die volgens de wet tot voldoening zijn gehouden zonder dat in hen een belastingschuld is ontstaan, namelijk de inhoudingsplichtigen en de aansprakelijken voor eens anders voldoeningsplicht, alsmede de voldoeningsplichtigen zonder meer zoals in de Registratiewet 1917.

Zou men de rechtsregels welke betrekking hebben op het subject in de belastingheffing willen verzamelen en willen onderbrengen onder het hoofd fiscaal personenrecht, dan mag dit niet meebrengen in dit fiscaal personenrecht een zelfstandig onderdeel te zien. De regelen met betrekking tot het subject vormen een onderdeel van het procédé dat de belastingheffing in haar geheel structureert. Bij de uitwerking in het positieve recht van de elementen waarmee het ontstaan der belastingschuld wordt opgebouwd is een sterke onderlinge beïnvloeding en afhankelijkheid merkbaar welke weer invloed heeft op de uitwerking van de voldoening en waarborging.

Al kan er geen sprake zijn van een zelfstandig onderdeel, dan is daarmee nog niet gezegd dat er geen vraagstukken vallen te onderkennen welke aan verscheidene belastingwetten gemeen zijn. Zou men deze in het algemeen willen

20. *W. J. de Langen*, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel II, blz. 346.

21. Ook *M. J. H. Smeets*, De economische betekenis van de belastingen, blz. 131, laat voor de bepaling van begrip belastingbetaler, de vraag of deze destinataris is buiten beschouwing.



onderzoeken, dan zal men daarbij zeer behoedzaam te werk moeten gaan<sup>22</sup>. De regelingen die de persoon betreffen staan in het algemeen in functie van de afzonderlijke wetten. Het losmaken van dit verband zal gemakkelijk tot een misverstand lijden. Komt men bijvoorbeeld tot de bevinding dat de wil van een subject een zekere rol in het kader der belastingheffing vervult, dan zal men gemakkelijk tot verkeerde conclusies komen indien men uit het oog verliest, dat de werking van de wil in de successiebelasting, bijvoorbeeld bij verwerping ener nalatenschap, een geheel andere is dan in de inkomstenbelasting, bijvoorbeeld bij de vervroegde afschrijving.

### 2.13 Het begrip belastingplichtige in het bijzonder

Zodra men de belastingheffing niet meer construeert als betalingsverplichting los van een belastingschuld, doch de belastingschuld als bouwsteen der belastingheffing gebruikt, brengt de aard van de wettelijke regeling, en met name haar algemeenheid, mee dat deze regeling, voor zover betrekking hebbende op de belastingschuld geabstraheerd van de voldoening en de waarborging, zich voor een deel losmaakt van het werkelijk bestaan der belastingschuld. Dit impliceert de uitwerking in de wet van de bouwstenen der belastingschuld geabstraheerd van het daadwerkelijk voorvallen. Voor het in 1.22 gevonden subject-element houdt dit een uitwerking in, daargelaten of het aangewezen subject werkelijk belastingschuldige wordt. Belastingschuld is er eerst nadat het 'Tatbestand' zich ten opzichte van het subject heeft voorgedaan. Hierop sluit een onderscheid aan tussen het subject, beschouwd als degene in wie de belastingschuld *kan* ontstaan en het subject beschouwd als degene in wie de belastingschuld *is* ontstaan. Heeft men het eerste op het oog dan spreekt men van belastingplichtige, in het tweede geval van belasting-schuldige<sup>23</sup>.

Bij de schrijvers die de term belastingplicht beperken tot de persoonlijke be-

22. *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blzz. 1-48, tracht een dergelijk algemeen onderzoek uit te voeren.

23. Zo ook *J. H. R. Sinninghe-Damsté*, o.c. blzz. 74 e.v. *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 20, maakt een scherp onderscheid tussen de mogelijkheid van het ontstaan ener belastingschuld en de vraag of een belastingschuld ontstaan is. Anders *B. J. F. Steinmetz*, *De Indische vennootschapsbelasting*, blz. 179, voor wie belastingschuld de keerzijde van de vordering der overheid is en belastingplicht daarnaast omvat het geheel van accessoire verplichtingen dienend tot juiste vaststelling van de belastingschuld.



lastingen, heeft belastingplicht ook de ruime zin van 'aanwijzing van de persoon wiens omstandigheden, gedragingen of belangen grond voor belastingheffing opleveren' <sup>24</sup>. De A.W.R. beperkt de term niet tot de persoonlijke belastingen. In antwoord op een opmerking in het voorlopige verslag op het betreffende wetsontwerp werd in de memorie van antwoord <sup>25</sup> gesteld:

'Al moge onder de huidige wetgeving het begrip 'belastingplichtige' in hoofdzaak worden gebezigd voor de persoonlijke belastingen, in het ontwerp is in dit opzicht bewust van de bestaande wetgeving en de daarbij aansluitende doctrine afgeweken' <sup>26</sup>.

Het bezigen van het begrip belastingplicht in een bijzondere heffingswet zal dan ook geen uitsluitel meer kunnen geven over het karakter dier wet. Wij menen dat hierin een zekere ontwikkeling gelegen is naar de opbouw der belastingheffing met behulp van de belastingschuld; dan zal naarmate deze ontwikkeling voortschrijdt met te meer recht van het begrip belastingplichtige gezegd kunnen worden dat het een 'centraal begrip' is <sup>27</sup>. Aldus verstaan vormt het begrip belastingplichtige een markante uitdrukking van het juridische procédé dat door de belastingheffing wordt gevolgd <sup>28</sup> en biedt het te

24. Aldus *W. J. de Langen*, o.c. deel II, blz. 682. In dezelfde geest *Adriani-Van Hoorn*, l.c. en *J. H. R. Sinninghe-Damsté*, l.c. *J. H. Fray*, Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen, blz. 6, meent dat men bij de directe belastingen onderscheidt subjectieve en objectieve kenmerken van de belastingplicht, naarmate men op het oog heeft de subjecten die aan de belasting onderworpen zijn dan wel het object ter zake waarvan de belasting geheven wordt, *Van Soest-Van Soest*, Belastingen, blz. 11, spreekt van subjectieve belastingplicht ten aanzien van de persoon die aan de belasting onderworpen is en van objectieve belastingplicht als deze belastingschuldig is geworden. Met de plaats welke het begrip belastingplichtige bij de positiefrechtelijke opbouw der belastingheffing heeft, achten wij een gebruik van het begrip belastingplicht in objectieve, resp. in subjectieve zin, niet overeen te komen.

25. Gedr. st. 1955/56, wetsontw. no. 4080, st. no. 5, blz. 5.

26. Zie hierover ook *H. J. Hofstra*, Herziening van de belastingwetgeving, N.V. nov. 1955, jrg. 33, no. 8, blz. 121.

27. Term ontleend aan *H. J. Hofstra's* bespreking van de tweede druk van *Adriani-Van Hoorn* deel III, in N.V. nov. 1955, jrg. 33, no. 8, blz. 139.

28. Ook de formele belastingschuld, zowel indien dit een belastingplichtige als een inhoudingsplichtige betreft, zal in beginsel bij de belastingplichtige of inhoudingsplichtige ontstaan. In beginsel toch moet de aanslag ten name van de belastingplichtige, resp. inhoudingsplichtige, worden gesteld. Art. 1 van de 7e Uitvoeringsbeschikking Besl. I.B. kende hierop een uitzondering voor wat betreft navorderingsaanslagen ter zake van die belasting, nadat de belastingplichtige overleden is. Deze moest ten name van de erven worden gesteld. Zie H.R. 30-9-1925, B. 3680; H.R. 26-3-1930, B. 4711 en Hof 's-Gravenhage, 25-4-1960, B.N.B. 1961/99. Volgens art. 91 Wet I.B. 1964 is de zoëven genoemde Uitvoeringsbeschikking vervallen. Ook in de A.W.R. komt een soortgelijke bepaling niet voor. Art. 88 Wet I.B. 1964 voegt aan art. 6 der Invorderingswet een artikel toe, dat de aansprakelijkheid regelt van erfgenamen voor navorderings- en naheffingsaanslagen na het overlijden van een belastingplichtige opgelegd.

Het is niet duidelijk waarom deze regeling niet ook de erfgenamen van een inhoudingsplichtige omvat, te eerder omdat ingevolge art. 1 Wet L.B. 1964 de loonbelasting, anders dan onder de werking van het Besl. L.B., ook een directe belasting is, waarvoor de Invorderingswet geldt.

vens—bij een analyse van de betekenis welke de voor een bepaalde heffingswet aanvaarde belastingplichtige heeft voor de uitwerking welke de wet aan de overige in 1.22 genoemde grondelementen geeft—goede mogelijkheden het karakter dier wet te beoordelen <sup>29</sup>.

Bij het begrip belastingplichtige moet men zich losmaken van het betalen van de belasting in de zin van overdragen aan de fiscus. Het begrip belastingplichtige brengt mee dat in deze de belastingschuld rechtens ontstaat, echter het betalen in de zin van overdragen aan de fiscus kan aan een ander zijn opgedragen, zoals met betrekking tot de loonbelasting het geval is. Dit rechtens ontstaan wordt in de Wet I.B. 1964 en in de Wet V.B. 1964 met het woord 'onderwerpen' uitgedrukt, in het ontwerp Vpb. 1960, de Wet L.B. 1964 en het ontwerp Div. B. 1960 met het woord 'heffen van'. Het voorlopig verslag op het ontwerp L.B. 1960 <sup>30</sup> bevat een opmerking ertoe strekkende het woord 'van' te vervangen door 'ten laste van'. De memorie van antwoord <sup>31</sup> meent dat in de ontworpen tekst op juiste wijze tot uitdrukking was gebracht dat de loonbelasting als zijnde een subjectieve belasting *van* de werknemer *naar* het loon wordt geheven. In het licht van het begrip belastingplicht van de A.W.R. is het karakter van de belasting voor het begrip belastingplicht echter van geen belang.

Al zegt het begrip belastingplichtige nog niets over de betaler van de belasting, dan sluit zulks niet uit dat voor sommige belastingwetten de belastingplichtige zelve altijd tot overdracht is gehouden. Met name is dit het geval voor de belastingen die in de terminologie van de A.W.R. bij wege van voldoening op aangifte geheven worden.

Als de memorie van toelichting op art. 19 A.W.R. vermeldt <sup>32</sup> dat het woord 'belastingplichtige' slaat op degene die 'door hem uit eigen hoofde verschul-

29. M. J. Prinsen, Enige beschouwingen betreffende het Besluit op de Winstbelasting 1940, blz. 57, meent dat het onderscheid subjectieve-objectieve belastingplicht, belastingplicht-belasting-schuld dus, geen zin heeft als er volgens de wettelijke regeling geen consequenties aan vastzitten. Naar onze mening is de onderscheiding zinvol reeds omdat deze een inzicht geeft in de juridische opbouw der belastingheffing, al achten wij het misleidend hierbij de termen subjectief en objectief te bezigen (zie ook noot 24 van dit hoofdstuk). W. H. van den Berge, bespreking van de 2e druk van de Inleiding van J. H. R. Sinnigbe-Damsté, W. 1941/3616-3617, betreft het begrip belastingplicht bij de doelmatigheid van de juridische vorm voor het stelsel van heffing en toezicht. Het juridische procédé is ons inziens geen kwestie van doelmatigheid alleen.

30. Gedr. st. 1961/62, wetsontw. no. 5380, st. no. 17, blz. 3.

31. Gedr. st. 1961/62, wetsontw. no. 5380, st. no. 23, blz. 5.

32. Gedr. st. 1954/55, wetsontw. no. 4080, st. no. 3, blz. 16.

digde belasting op aangifte moet voldoen', dan is dit wel juist voor art. 19 A.W.R., maar neemt niet weg dat het voldoeningselement in het begrip belastingplichtige in zijn algemeenheid niet thuis hoort. De Langen<sup>33</sup> betreft het begrip belastingplichtige geheel bij degene die de overdracht verricht, ook als deze slechts een storter is van ingehouden belasting.

Naast een beschouwing van de belastingplichtige als partij in de rechtsbetrekking tot de overheid en daarmee de beschouwing van de belastingplichtige als degene in wie de belastingschuld ontstaat, heeft het subject-element uit het juridisch procédé waarmee de wet het doen ontstaan der belastingschuld opbouwt een ander aspect. De beschouwing namelijk van de belastingplichtige in zijn betrekking tot het object-element. Stelt zich bij de beschouwing van de belastingplichtige als partij in de rechtsbetrekking tot de overheid altijd mede de vraag der rechtssubjectiviteit, bij de beschouwing van gene in zijn betrekking tot het object-element kan hiervan worden geabstraheerd.

## 2.2 De belastingplicht en enkele kernproblemen

### 2.21 De belastingplicht en het karakter ener heffingswet

Onder de belastingwetten die meebrengen dat, indien aan de daarin opgenomen voorwaarden is voldaan, gelden moeten overgaan uit particulier bezit naar de overheid, valt in de eerste plaats een onderscheid te maken naar gelang al dan niet bij het juridische procédé der heffing gebruik wordt gemaakt van het element belastingschuld. Met name wordt dit procédé niet gebruikt met betrekking tot de accijnzen, voorts niet in de Motorrijtuigenbelastingwet, de Registratiewet 1917 en de Zegelwet 1917. Het ontbreken van het element **belastingschuld geeft deze wetten onpersoonlijke karaktertrekken, nog versterkt doordat de kwalitatieve en kwantitatieve elementen waarmee deze wetten werken in de wettelijke regelen in hoge mate zijn geobjectiveerd.** De wetten daarentegen die wel van het element belastingschuld gebruik maken, vertonen daardoor reeds een persoonlijker opbouw.

Indien men over persoonlijke belastingen spreekt in tegenstelling tot zakelij-

33. W. J. de Langen, o.c. deel II, blz. 346.



ke belastingen bedoelt men echter niet om daarmee aan te geven, dat wel, respectievelijk niet, van het element belastingsschuld gebruik wordt gemaakt. Sommigen zien in het onderscheid persoonlijk-zakelijk geen onderscheid in belastingrechtelijke zin<sup>34</sup>, doch meer een in economische zin. Onder economisch opzicht beschouwd worden ook andere onderscheidingen bepleit en gevolgd<sup>35</sup>. Weliswaar is een volledige juridische benadering niet wel denkbaar zonder de werkelijkheid welke het betrokken rechtsdeel wenst te normeren, maar zulks belet niet zich te beperken tot de wijze waarop het positieve recht zich daarbij uitdrukt. Dit toch houdt op zichzelf ook een oordeel in omtrent hetgeen ter zake recht zal zijn. Wij menen ons dan te mogen beperken tot een rechtstheoretisch gezichtspunt ingevolge welk gezocht wordt naar structuren in de opbouw van het Nederlandse positieve belastingrecht.

Dusdoende kan worden gezegd dat de belastingwetten die van het element belastingsschuld gebruik maken in overwegende mate worden gekarakteriseerd door de uitwerking welke de kwantitatieve en kwalitatieve elementen, waarmee de wet het ontstaan der belastingsschuld opbouwt, in de betreffende wet ontvangen. Persoonlijke belastingen kunnen dan die genoemd worden waarbij van het subject-element een overwegende invloed uitgaat op de overige elementen. Deze invloed kan zich manifesteren langs alle betrekkingen tussen de kwantitatieve en kwalitatieve elementen. Hoe nauwer de band is tussen de belastingplichtige en hetgeen te zijnen aanzien als object geldt, hoe meer het object gestructureerd wordt juist met het oog op de belastingplichtige, en hoe meer bij de kwantitatieve elementen rekening gehouden wordt met de persoon van de belastingplichtige, des te persoonlijker kan een belasting genoemd worden. In Nederland is er geen belastingwet welke volstrekt persoonlijk genoemd kan worden. Ook een belasting als de inkomstenbelasting, welke onbetwist als een persoonlijke belasting geldt, kent objectiveringen; men denke aan de 10%-regeling voor het privé-gebruik van een auto, aan de maxima voor aftrek van de lijfrentepremie, aan het fixeren bij de invaliditeitsaftrek<sup>36</sup>.

34. Zo J. H. R. *Sinninghe-Damsté*, o.c. blz 74, noot 1. Zie ook M. J. H. *Smeets* in *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 85, blz. 7.

35. M. J. H. *Smeets* in het in noot 34 genoemde geschrift, blz. 8, en in *De economische betekenis van de belastingen*, blz. 126. Zie ook het in noot 8 van dit hoofdstuk genoemde rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, blz. 28-29.

36. Zie voor objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip de gelijknamige studie van D. *Brüll*.



Er is dan ook heel wat voor te zeggen om met *Adriani*<sup>37</sup> de uitdrukking persoonlijk-zakelijk te vermijden en liever te spreken van subjectief-objectief.

Subjectief is dan een belasting waarbij de kwantitatieve en kwalitatieve grondelementen in sterke mate zijn uitgewerkt in betrekking tot de belastingplichtige. Objectief is een belasting waarin zulks niet of slechts in geringe mate het geval is.

Voor de objectieve belastingen kan men er dan gemakkelijk toe komen een vergelijking te maken met privaatrechtelijke zakelijke rechten<sup>38</sup>.

Hoe geringer toch de invloed van het subject-element op de overige elementen is, des te minder is van belang wie het object volgens de wettelijke omschrijving aangaat.

Evenmin als subjectieve belastingen volstrekt persoonlijk zijn, zijn objectieve belastingen altijd volstrekt zakelijk.

Ook voor een onbetwist objectieve belasting als de omzetbelasting moet men de belastingplichtige kennen<sup>39</sup> om te weten of er belasting verschuldigd is. Art. 23 Wet O.B. 1954 stelt zekere leveringen vrij mits verricht door bepaalde personen.

Voor het antwoord op de vraag of men met een subjectieve of met een objectieve belasting te doen heeft zal men niet op elk kwantitatief en kwalitatief element afzonderlijk mogen letten, doch deze in hun onderling verband en samenhang moeten onderzoeken en daarbij speciaal moeten letten op de werking van het subject-element. Bovendien zullen verscheidene heffingswetten in onderling verband moeten worden onderzocht op de vraag of en zo ja op welke wijze in een heffingswet op een of andere wijze met een uit een andere heffingswet ontstane belastingschuld rekening wordt gehouden. Indien bijvoorbeeld in een inkomstenbelasting op zodanige wijze met een vennootschapsbelasting wordt rekening gehouden dat in het inkomen begrepen baten, voor zover afkomstig van aan vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen, niet andermaal worden belast, dan heeft zulks uiteraard grote

37. *Adriani-Van Hoorn*, deel I, blz. 152.

38. *H. W. C. Bordewijk* en *J. H. Bast*, *De theorie der belastingen en het Nederlandsche belastingwezen*, blz. 150.

39. Ontleend aan een opmerking van *B. Schendstok* in *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 85, blz. 29.

betekenis voor het karakter dier inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Het hier bedoelde samenhangprobleem tussen de onderscheidene heffingswetten is een zeer moeilijk vraagstuk. Deze samenhang kan via alle grondelementen tot uitdrukking komen. Zo wordt met de grondbelasting, geheven van een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting, rekening gehouden via het object-element van die belasting in die voege dat de grondbelasting een bedrijfslast vormt. Met de dividendbelasting wordt in de inkomstenbelasting krachtens art. 63 Wet I.B. 1964 rekening gehouden door het bedrag dier belasting in mindering te brengen op het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd is.

Een belastingwet welke op zichzelf overeenkomstig het hiervoor ontwikkelde criterium objectief is, kan door het verband dat met andere belastingwetten bestaat, indirect geheel of gedeeltelijk subjectief zijn, zoals de dividendbelasting op zichzelf objectief moet worden genoemd doch door de wijze waarop deze in verband staat met de inkomstenbelasting indirect althans ten dele subjectief. Omgekeerd kan een belastingwet welke op zichzelf subjectief is, door het verband met andere wetten indirect geheel of gedeeltelijk objectief zijn. Dit laatste is tot op zekere hoogte het geval met de vennootschapsbelasting.

Het zal duidelijk zijn dat in onze gedachtengang het onderscheid subjectieve-objectieve belastingen weinig scherp is, maar dat dit onderscheid berust op een meer of minder. Bij dit onderscheid is dan ook sprake van een zekere volgrek, van een gradatie tussen twee uitersten. Een gradatie die in een gegeven rechtsmaterie ordening brengt in functie van de meer of minder bepalende werking van het subject-element voor de overige elementen waarmee de wetgever het ontstaan der belastingschuld opbouwt<sup>40</sup>. Ook binnen een zelfde belastingwet is soms een gradatie, een min of meer, van dezelfde sterkte te ontdekken. Zo zijn de aftrekbare kosten ter bepaling van de winst uit onderneming in mindere mate geobjectiveerd dan deze kosten ter bepaling van de zuivere inkomsten<sup>41</sup>.

40. Zie over typologisering bij *J. Rombach*, *Opmerkingen over rechtswetenschap en logica*, blzz. 54 e.v.

41. De bespreking door *Cb. P. A. Geppaart*, F.E.D., Lit: 113-115, van het dubbelnummer van T.V.V.S. jan./febr. 1964 (de continuïteit van de onderneming) is doortrokken van dezelfde gedachte als in de tekst is verdedigd. Hij meent dat de objectieve elementen geconcentreerd zijn in de sfeer van de winst, te weten goed koopmansgebruik, vervroegde afschrijving, vervangingsreserve, (Vervolg van noot 41 op pag. 40)

Uit het vorenstaande blijkt dat de kring der personen die als belastingplichtigen in een bepaalde belastingwet worden betrokken, van grote betekenis is voor de uitwerking der elementen object, toerekening, maatstaf en tarief, en dat omgekeerd deze vier elementen van grote betekenis zijn voor de uitwerking van het subject-element. Geldt dit voor het subject-element, het geldt op analoge wijze voor de overige elementen. Er moet dan ook gesproken worden van een onderlinge en wederkerige afhankelijkheid en beïnvloeding der grond-elementen, waarvan de concrete gestalte in de eerste plaats door de wet wordt beslist. De wetgever dient zich daarbij voortdurend te richten naar de eisen der rechtvaardigheid en doeltreffendheid waarbij, het is hiervoor reeds gezegd, de uitkomsten van wetenschappelijke onderzoeken van andere dan juridische aard van groot gewicht zijn<sup>42</sup>. Ook de wetstoepasser die het recht voor een concreet geval tracht te vinden, moet op analoge wijze te werk gaan.

## 2.22 De belastingplicht en het particularisme van het belastingrecht

Een van de belangrijkste vragen waarmee de wetgever en de wetstoepasser geconfronteerd zijn, is die naar de mate waarin zij zich moeten richten naar de regels en begrippen bekend in andere delen van het recht.

Men pleegt de hiermede samenhangende vragen onder het hoofd autonomie van het belastingrecht te rangschikken. *Drielsma*<sup>43</sup> wil in navolging van F. Geny liever van particularisme spreken. Ook wij achten deze term juister.

Noot 41 (vervolg van pag. 39)

investeringsaftrek; voor het ontwerp I.B. 1960 acht hij een versterking der objectieve tendens gelegen in de zg. doorschuiffaciliteiten, de zg. middeling van inkomens uit onderneming. Vanwege het hieraan verbonden keuzerecht - met uitzondering van de investeringsaftrek welke imperatief is, behoudens een ministerieel keuzerecht, Res. 24 sept. 1954 no. 126 - speelt de persoon toch een rol zegt hij.

Wij zouden hierin geen objectivering willen zien, maar liever van een normalisering willen spreken. Normalisering van het gedrag van de belastingplichtige omdat de belastingplichtige zelf altijd van betekenis blijft voor de genoemde elementen. Indien wij het goed zien wordt bij *D. Brüll* o.c. het onderscheid tussen objectief en subjectief gevormd door de mate waarin de belastingplichtige in staat is het object-element zo naar aanwezig zijn (kwalitatief) als naar omvang (kwantitatief) te beïnvloeden. Deze beïnvloedbaarheid is ongetwijfeld een belangrijk aspect bij de karakterbepaling ener heffingswet. *D. Brüll* toont duidelijk aan dat en hoe deze beïnvloedbaarheid bij een onderdeel van het object-element uit de inkomstenbelasting en het object-element uit de vennootschapsbelasting, namelijk de winst, volgens de opzet der wet verschillend werkt.

42. Terecht schrijft *M. J. H. Smeets*, Grondbeginselen van de belastingheffing, blz. 10, dat men tot irrationele consequenties kan komen wanneer men de economische werkelijkheid niet in acht zou nemen.

43. *H. A. Drielsma*, De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger, blz. 136.



Aangezien het echter gebruikelijk is de term autonomie te bezigen zullen wij deze naast de term particularisme hanteren.

*Pitlo*<sup>44</sup> ziet het autonomieprobleem als een interpretatieprobleem, als een probleem betreffende de vrijheid van rechtspraak en doctrine aan het betrokken onderdeel van het recht 'een inhoud toe te kennen, die niet wordt geschraagd door de beginselen van het gemene recht'. Berust een afwijking op een duidelijke wettekst dan wil hij niet van autonomie spreken. Maar ook de wetgever staat voor de vraag welke betekenis voor het belastingrecht moet worden toegekend aan uit andere delen van het recht bekende regelingen en begrippen.

Behoudens dat de interpretator zich primair aan het wettelijk antwoord op de gestelde vraag zal hebben te houden, bestaat er geen principieel verschil in de criteria waarnaar de wetgever en wetstoepasser zich hebben te richten voor beantwoording van de hier aan de orde zijnde vraag, zodat wij geen reden zien het autonomieprobleem enkel als interpretatieprobleem te zien<sup>45</sup>.

Die criteria zijn voor wetstoepasser en wetgever gelijkelijk gelegen in hetgeen de autonomie fundeert. Voor *Adriani*<sup>46</sup> is deze grond, wat het belastingrecht betreft, gelegen in de overweging dat het steeds sociale omstandigheden zijn waaraan de belastingheffing is verbonden. *Pitlo* zoekt deze grond in de functie welke het betrokken onderdeel heeft te vervullen; ook *Röling*<sup>47</sup> baseert zich op deze functie. Ons bij deze gedachte aansluitend is het duidelijk dat het belastingrecht met name particulier is ten opzichte van het privaatrecht, in verhouding tot welk onderdeel van het recht zich het vraagstuk van het particuliere karakter van het belastingrecht heeft toegespitst. Want het gaat in het privaatrecht om de regeling van de betrekkingen tussen personen onderling en van personen en zaken uit een oogpunt van onderling verkeer, de handhaving van welke regelen aan de belanghebbende zelf is overgelaten<sup>48</sup>. In het belastingrecht gaat het om de regeling van de betrekkingen tot de overheid als zodanig uit een oogpunt van overheveling van gelden uit particulier

44. A. Pitlo, Het gemene recht en de autonomie van zijn onderdelen, Rechtsgeleerd Magazijn Themis 1961, afl. 6, blzz. 517 e.v.

45. J. M. Polak, De eenheid van het recht en W. J. de Langen, o.c. deel II, blz. 469, om enkele schrijvers te noemen, zien het autonomieprobleem evenmin enkel als een interpretatieprobleem.

46. P. J. A. Adriani, De sociale betekenis van het belastingrecht, blz. 23.

47. Noot op H.R. 16-1-1951, N.J. 1951/311, noot B.V.A.R.

48. L. J. van Apeldoorn, Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht, blzz. 143 e.v., E. M. Meyers, toelichting op het ontwerp Nw. B.W., Parl. Gesch., deel 1, blz. 129.



bezit naar de overheidskas. In het belastingrecht is dan ook een eigen bezinning vereist op de positiefrechtelijke uitwerking van het procédé dat aan de belastingheffing ten grondslag wordt gelegd.

Bij deze bezinning behoort aan de eenheid van het recht, waarvan het particuliere belastingrecht deel blijft uitmaken, een eigen waarde te worden toegekend<sup>49</sup>. Niet alleen om wille van de doelmatigheid, welke onder andere meebrengt dat zo zuinig mogelijk met begrippen wordt omgesprongen<sup>50</sup>, maar ook om wille van de rechtvaardigheid is een zo doorzichtig en helder mogelijk rechtsstelsel vereist<sup>51</sup>.

Wij kunnen onderschrijven de stelling van *Remmelink*<sup>52</sup>: 'een rechtsbegrip heeft geen absolute waarde, doch ondergaat een zekere relativering door de plaats welke het in de omgeving inneemt en het doel dat ermee bereikt moet worden'. Deze relativering zien wij niet enkel als een relativering tot het doel van het betrokken rechtsdeel, doch als een relativering mede gestoeld op de gedachte dat elk particulier doel van een bijzonder rechtsdeel zelf weer opgenomen is en behoort te zijn in de gehele rechtsorde.

Kan men al terecht particularisme voor het belastingrecht opeisen, dan wil dat nog niet zeggen dat in alle onderdelen van het procédé der belastingheffing in dezelfde mate onafhankelijkheid van andere delen van het recht behoeft te worden opgeëist. Zo ligt het voor de hand met betrekking tot de waarborging zoveel mogelijk aansluiting te zoeken aan wat andere delen van het administratief recht op dit punt regelen, en met betrekking tot de voldoening zich waar mogelijk te richten naar de regelingen in het privaatrecht op het stuk van de voldoening<sup>53</sup>.

49. Zo ook *W. J. de Langen*, o.c. deel II, blz. 497.

50. *J. M. Polak*, o.c. blz. 9, *P. Scholten*, *Algemeen deel der Asserserie*, blz. 67.

51. De harde woorden die *W. J. Haardt* ter vergadering van de Nederlandse Juristenvereniging van 28 juni 1963 sprak over de ingewikkeldheid en duisterheid der wetgeving, gelden ook indien de eenheid van het recht te zeer wordt opgegeven, zie handelingen N.J.V., 1963 deel II, blz. 5. *Tekenbroek*, in noot op H.R. 12-1-1955, B.N.B. 1955/80, vreest van een al te vrijmoedig gebruik van juridische begrippen met een algemeen erkende inhoud dat een gevoel van machteloosheid bij de burger zal ontstaan, vergelijkbaar met dat uit de Duitse bezetting.

52. *J. Remmelink*, 'Disharmonieën' tussen civiel- en strafrecht, *Rechtsgeleerd Magazijn Themis*, 1959, blz. 275.

53. *P. J. A. Adriani*, Het Burgerlijk Wetboek en het fiscaalrecht, *Gedenkboek B.W.*, blzz. 618-669, stelt in de vijfde regel voor de verhouding van privaatrecht en belastingrecht, dat voor de invordering het burgerlijk recht punt van uitgang is. Ook hij gaat uit van een verschillende mate van (Vervolg van noot 53 op pag. 43)

De geheel eigen functie van het belastingrecht openbaart zich het sterkste met betrekking tot die regelen welke het doen ontstaan der belastingschuld betreffen. Met betrekking tot de uitwerking van de kwantitatieve en kwalitatieve grondelementen in het positieve belastingrecht gaat het er om de mate vast te stellen waarin de door het privaatrecht beheerste verhoudingen juist op de wijze waarin deze door het privaatrecht worden beheerst, voor het belastingrecht relevant moeten zijn. Het gaat hierbij niet enkel om inhoud en omvang der begrippen, maar ook om de rechtsoordelen, hetzij dat deze voorhanden zijn in de vorm waarin het recht geldt hetzij dat deze daaraan op methodische wijze kunnen worden onttrokken<sup>54</sup>.

Aanvaardt men met ons wederkerige afhankelijkheid en beïnvloeding der grondelementen, dan zal dit punt voor elke belastingwet afzonderlijk moeten worden beoordeeld; voor een aantal belastingwetten in onderling verband en samenhang indien de bijzondere functie welke een bijzondere wet in het kader van de functie van het belastingrecht in het algemeen heeft te vervullen met de door een andere wet te vervullen functie voldoende samenhang vertoont of behoort te vertonen.

Deze samenhang doet zich met name voor met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Hierop wordt in hoofdstuk 4 teruggekomen.

De aldus gevormde begrippen en oordelen zijn in niet mindere mate rechtsbegrippen en rechtsoordelen, in de zin van positiefrechtelijke rechtsbegrippen en rechtsoordelen, dan de rechtsbegrippen en rechtsoordelen in andere delen van het recht. Daarvoor toch zijn niet beslissend de inhoud en de omvang dezer begrippen en oordelen. In alle recht moeten werkelijkheden bedoeld worden. Spreekt men in het belastingrecht over economische eigendom dan moge dit naar inhoud en omvang een andere werkelijkheid op het

*Noot 53 (vervolg van pag. 42)*

afhankelijkheid voor verschillende onderdelen van het belastingrecht. O. Bühler, Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht, blzz. 10-11 en blz. 49, onderscheidt al naar gelang het gaat om:

a. die Konstruktion des Steuerrechtverhältnisses selbst, daarmee doelende op bekwaamheid, schuld, aansprakelijkheid enz.;

b. Tatbestandswirkungen des Bürgerlichen Rechts bei Feststellung des Steuerobjekts: transport van onroerend goed, oprichting van vennootschappen enz.

54. Ook om de dogmatiek dus, in de ruime zin als voorgestaan door G. E. Langemeyer, Juridische dogmatiek, Mededelingen der Kon. Ned. Ac. van Wetensch., afd. letterkunde, nieuwe reeks, deel 25, no. 10, blz. 561.

oog hebben dan de werkelijkheid die art. 625 B.W. bedoelt; dit maakt het B.W. niet minder werkelijk noch het belastingrecht minder recht<sup>55</sup>.

Of deze begrippen en oordelen ook rechtsbegrippen en rechtsoordelen zijn in die zin dat zij de rechtvaardigheid en doelmatigheid dienen, is een geheel andere vraag, welke zich overigens voor alle delen van het recht gelijkelijk laat stellen.

Toch zijn er redenen om het privaatrecht het gemene recht te noemen. Een der belangrijkste daarvan lijkt ons dat dit onderdeel van het recht tot zulk een hoog peil van ontwikkeling is gekomen, zo zeer verbonden is met en geworteld is in het dagelijkse leven van de mens, dat de daarin bekende begrippen en oordelen een hoge mate van stabiliteit, perfectie en vertrouwddheid bezitten en dat het daarmee met name de zekerheid omtrent het recht en de eenheid van het recht meer dan welk ander onderdeel ook vermag te dienen<sup>56</sup>.

Zoals uit het voorgaande blijkt kan het privaatrecht niet het gemene recht genoemd worden in die zin dat de daarin bekende begrippen en oordelen altijd voor het belastingrecht van beslissende betekenis zijn<sup>57</sup>. Ook dan, wanneer het belastingrecht termen bezigt uit het privaatrecht kan—en dit is speciaal voor de wetstoepassing van belang—a priori niet gesteld worden dat deze nu ook volgens het privaatrecht moeten worden verstaan en aan de implicaties van het privaatrecht zijn onderworpen<sup>58</sup>.

Aanvaardt men het particuliere karakter van het belastingrecht dan is er geen reden deze a priori te betwisten met betrekking tot het subject-element. Aanvaardt men dat het particuliere karakter van het belastingrecht niet wegneemt dat dit rechtsdeel een onderdeel is en behoort te zijn van de gehele

55. H. J. Hellemas, Juridische perspectieven van de economische eigendom, blz. 4, en J. Wiarda, De relativiteit van rechtsverhoudingen in het algemeen en van de eigendom in het bijzonder, W.P.N.R. 4701 (Eggensnummer).

56. Zie hierover J. M. Polak, o.c. blz. 8. W. C. L. van der Grinten, Collectiveringen in het privaatrecht, blz. 18, zegt van het privaatrecht: 'Het is het recht, waarin de mens het middelpunt is.'

57. In dezelfde geest E. M. Meyers, Belasting als rechtsbegrip, Tractatus Tributarii, blz. 1.

58. Zo ook J. H. R. Sinninghe-Damsté, o.c. blzz. 18-19, H. A. Drielsma, o.c. blz. 136, waarvan eerstgenoemde toch een zekere prioriteit aan het privaatrecht lijkt te geven Deze prioriteit wordt duidelijk aan het privaatrecht toegekend in de beslissing van het Bundesfinanzhof van 23 juli 1957, B.St.bl. 1957, blz. 306, 'das Steuerrecht ist ein Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung. Der Inhalt seiner Rechtsbegriffe muss sich deshalb, soweit nicht das Gesetz erkennbar etwas anderes bestimmt, mit dem auch sonst üblichen Inhalt dieser Rechtsbegriffe decken'.



rechtsorde en dat derhalve het particuliere karakter opgenomen blijft in het geheel, dan zal bij een onderzoek van het subject-element dit zo behoren te worden verstaan, dat daarmede geen schade wordt toegebracht aan de verstaanbaarheid en de werking van de rechtsorde. Zou men hierin een stuk dogmatiek willen zien schuilgaan, dan is dit een dogmatiek in dienst van de rechtsorde. De dogmatiek als dienaar—om de woorden van *Hijmans van den Bergh*<sup>59</sup> tot de onze te maken—‘met in de hand een lamp, welke licht kan werpen op hetgeen wij nu eigenlijk, min of meer intuïtief, doen. Er schuilt een gevaar in het zichzelf of den rechter te gemakkelijk te maken. Alleen maar dogmatische overwegingen mogen nooit de doorslag geven; zij kunnen en behoren ons wel te helpen bij het zoeken naar een juiste oplossing, die ook de rechtszekerheid dient’.

59. L. J. *Hijmans van den Bergh* in noot onder H.R. 2-2-1962, N.J. 1964/329.



## Opbouw en werking van het ondernemingsbegrip en het drijven van een onderneming in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942

Bij de bespreking van het kwalitatief opzicht van het procédé met behulp waarvan de wet het doen ontstaan van de belastingschuld opbouwt (zie 1.22), hebben wij van het toerekenings-element gezegd dat dit niet *espressis verbis* in de wet is terug te vinden, doch wel altijd aanwezig is. Wij hebben er toen ook op gewezen dat met name in het ontwerp Successiewet 1964 de betrekking tot het object bij het subject-element regeling vindt. Een zodanige omstandigheid kan tot gevolg hebben dat de belastingplicht volgens de wettelijke regeling door deze betrekking mede wordt geconstitueerd.

Zulks is uitdrukkelijk het geval voor de kring van personen die in het Besl. Vpb. als belastingplichtigen worden betrokken. In dit Besluit—en dat is in het ontwerp Vpb. 1960 niet anders—wordt de belastingplicht mede bepaald door een betrekking tot een bedrijf—of bij gebruik van de terminologie welke in de Wet I.B. 1964, alsmede in het ontwerp Vpb. 1960, wordt gebezigd—een betrekking tot een onderneming.

Dit facet in de positiefrechtelijke opbouw van het subject-element in het Besl. Vpb. zullen wij in dit hoofdstuk bespreken.

### 3.1 Het ondernemingsbegrip en de betrekking tussen een onderneming en een subject, in het algemeen

#### 3.11 Het winststreven als criterium in het recht voor het onderscheid onderneming en bedrijf

In de economische wetenschap is het gebruikelijk een onderscheid te maken

tussen de begrippen onderneming en bedrijf. *Smeets*<sup>1</sup> omschrijft het begrip bedrijf als een technische organisatie van kapitaal<sup>2</sup> en arbeid, gericht op de uitvoering van een bijzonder deel van de maatschappelijke voortbrenging<sup>3</sup>. Het ondernemingsbegrip wordt door hem omschreven als de organisatie welke een bedrijf instelt op de economische rationaliteit. Anderen<sup>4</sup> drukken het onderscheid tussen de begrippen onderneming en bedrijf uit met behulp van het winststreven, dat wel aan het ondernemingsbegrip doch niet aan het bedrijfsbegrip eigen zou zijn.

In de rechtswetenschap en de taal der wetten is het op het winststreven gebaseerde onderscheid tussen onderneming en bedrijf bezig door te dringen. Voor het Wetboek van Koophandel echter is het winststreven nog steeds een element dat aan het bedrijfsbegrip en het begrip handelszaak verbonden is<sup>5</sup>. Bij de behandeling der vraagpunten inzake het ontwerp Nw. B.W.<sup>6</sup> werd op de wenselijkheid van de vervanging van het begrip handelszaak gewezen ten einde eenheid van terminologie te bevorderen. Het ontwerp Nw.B.W. is er toe overgegaan in art. 3.1.1.11 het begrip onderneming te hanteren. Ook het bedrijfsbegrip komt in het Nw.B.W. voor.

De onderlinge waarborgmaatschappij wordt in art. 2.2.2.1, lid 3, Nw.B.W. gedefinieerd met behulp van het begrip 'verzekeringsbedrijf'. Naar de opzet

1. *M. J. H. Smeets*, Bedrijfshuishoudkunde en belastingrecht, in Gedenksboek 1935 der vereniging van inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, blz. 193.

2. Het kapitaalbegrip is in de economische wetenschap een zeer ingewikkeld begrip. Zie hierover *F. J. de Jong*, De werking van een volkshuishouding, deel I, blz. 11. Deze schrijver, o.c. blz. 177, gebruikt bij het bedrijfsbegrip niet de termen kapitaal en arbeid, doch de term produktiemiddelen. Het bedrijf is bij hem een zintuiglijk waarneembare organisatie van produktiemiddelen. Onder produktiemiddelen verstaat hij individuele eenheden van de soortelijk bepaalde produktiefactoren: arbeid, grond en kapitaal. *J. L. Meij Jr.*, Leerboek der bedrijfseconomie, deel I, blz. 11, omschrijft het kapitaalbegrip kortweg als de collectiviteit van kapitaalgoederen waaronder dan moeten worden verstaan: 'goederen, waargenomen in hun produktieve functie'. Vanwege de vele verschillende betekenissen van het kapitaalbegrip geeft men er in de hedendaagse economie de voorkeur aan in een verband als in de tekst bedoeld van kapitaalgoederen te spreken.

3. Deze schrijver voegt eraan toe dat het moet gaan om produktie ten behoeve van anderen dan van hen die het bedrijf exploiteren. Deze toevoeging lijkt door hem in hoofdzaak te worden gebruikt als criterium voor de vraag of er één of meer bedrijven bestaan.

4. *Tb. Limperg*, geciteerd bij *M. J. Prinsen*, Enige beschouwingen betreffende het Besluit op de Winstbelasting 1940, blz. 75 en *J. J. Hof*, Raakpunten bedrijfseconomie en belastingen naar de winst, blz. 13. *F. J. de Jong*, o.c. blz. 177, drukt het wezen van de ondernemingsfunctie uit als: 'het tegemoet treden aan de onzekerheden van de markt met als doel het rendabel maken van het in het bedrijf geïnvesteerde kapitaal'. Blijkens blz. 11 is met geïnvesteerd kapitaal dan bedoeld de kapitaalgoederenvoorraad.

5. Zie *Molengraaff*, Leidraad, 1e deel, blz. 48.

6. Zie hetgeen op vraagpunt 6 door regering en kamer is gezegd.

van het tweede boek van het Nw.B.W.<sup>7</sup> zal de onderlinge waarborgmaatschappij behoren tot de categorie verenigingen. Deze zullen weliswaar niet uitsluitend het behalen van winst ten doel mogen hebben, doch het staat de verenigingen vrij een bedrijf al dan niet met winstoogmerk uit te oefenen. Ditzelfde geldt dus ook voor de onderlinge waarborgmaatschappij, zodat aangenomen moet worden dat althans in art. 2.2.2.1, lid 3, Nw. B.W. het bedrijfsbegrip winststreven niet impliceert<sup>8</sup>. Wat de betekenis van het ondernemingsbegrip op het hier besproken punt in het Nw. B.W. zal worden, is nog moeilijk te overzien. Het voorlopig verslag op art. 3.1.1.11 ontwerp Nw. B.W. juicht het toe dat hier de term onderneming wordt gebruikt, doch laat de inhoudsbepaling overigens, evenals de toelichting op het ontwerp, in het midden.

Uit de omstandigheid dat de wetgever bij herhaling in de wet uitdrukkelijk voorschrijft onder onderneming mede te begrijpen een bedrijf waarmee het maken van winst niet wordt beoogd<sup>10</sup>, moet men afleiden dat de wetgever het winststreven overigens wel in het ondernemingsbegrip besloten acht<sup>11</sup>. Zolang echter deze ontwikkeling niet is afgesloten, zal telkens wanneer in enige wet het begrip bedrijf wordt gebezigd, de vraag of het winstoogmerk aan dit begrip voor de betreffende wet inherent is, afzonderlijk onderzoek behoeven<sup>12</sup>.

Stelt men voor het Besl. Vpb. de vraag of het hier gaat om de onderneming of het bedrijf, dan betreft zulks in wezen de vraag of winststreven al dan niet relevant is.

Het ondernemingsbegrip omvat, naar de verschillende hiervoor weergegeven

7. Boek 2 werd inmiddels afgekondigd als wet van 12 mei 1960, S. 205, doch is nog niet in werking getreden.

8. Zie over het winststreven met betrekking tot verenigingen, Parl. Gesch., deel 3, blzz. 33, 48 (alg. opmerkingen) en 456 e.v. (betreft art. 2.2.2.1).

9. Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 3770, st. no. 4, blz. 4.

10. O.a. artt. 17 en 66, Wet op de bedrijfsorganisatie 1950, S. K22. Art. 1, lid 6, Handelsregisterwet laat het aan een A.M.v.B. over te bepalen dat 'met een onderneming worden gelijkgesteld bedrijven, waarmede niet wordt beoogd het maken van winst'. Met betrekking tot een coöperatieve verzorgingsflat achtte *Kfg. Leenwarden* 16-8-1963, N.J. 1963/470, winststreven te ontbreken, als hoedanig het bezorgen van geldelijk voordeel aan de leden niet werd aangemerkt, bevindende dat eveneens een A.M.v.B. ontbrak als bedoeld in genoemd art. 1, lid 6, en achtte dit gerecht inschrijving in het handelsregister niet verplicht.

11. *Van der Heijden-Van der Grinten*, Handboek, blz. 59, definieert het ondernemingsbegrip naar spraakgebruik als: 'het bedrijf, dat op het maken van vermogensrechtelijk voordeel gericht is'.

12. Aldus ook *E. M. Meijers* in noot onder H.R. 10-10-1940, N.J. 1941/197 en de Advocaat-Generaal 's *Jacob* in diens conclusie opgenomen in H.R. 14-6-1955, N.J. 1955/699, noot W.P.



omschrijvingen, het begrip bedrijf en daarmee de bestanddelen van het bedrijfsbegrip. Naar luidt van art. 6, lid 2, Wet I.B. 1964 omvat het ondernemingsbegrip voor de inkomstenbelasting mede het zelfstandig uitgeoefende beroep. Het verband tussen winst en het zelfstandig uitgeoefende beroep is een ander dan dat tussen winst en bedrijfsuitoefening<sup>13</sup>. Uit de memorie van toelichting op het oorspronkelijk ontwerp<sup>14</sup> volgt dat men dit verschil niet van voldoende belang heeft geacht om voor de inkomstenbelasting overeenkomstig het Besl. I.B. een onderscheid tussen winst uit bedrijf en uit zelfstandig uitgeoefend beroep te maken<sup>15</sup>.

Het Besl. Vpb. kent deze verruiming niet, ook niet met inachtneming van de wijzigingen daarin ingevolge art. 92 Wet I.B. 1964 aangebracht. In het ontwerp Vpb. komt deze verruiming evenmin voor. Hieruit zou men geneigd zijn af te leiden dat het ondernemingsbegrip uit de inkomstenbelasting en dat uit de vennootschapsbelasting op dit punt uiteenlopen, anders dan onder de werking van het Besl. I.B. Wij betwijfelen of het evenbedoelde verschil in de bedoeling van de wetgever ligt. Ook de complementariteit van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, waarop wij in het volgende hoofdstuk dieper zullen ingaan, lijkt ons zich tegen bedoelde dispariteit te verzetten. Wij zullen in het volgende het ondernemingsbegrip voor zover dit eventueel mede het zelfstandig uitgeoefende beroep omvat buiten beschouwing laten.

### 3.12 De onderneming als eenheid in het recht en de betrekking tot een subject

Volgens hetgeen wij hiervoor hebben gezegd omvat een bedrijf, en dus ook een onderneming, de bestanddelen: organisatie, kapitaalgoederen, arbeid en gerichtheid op de voortbrenging van economische goederen. Algemener geformuleerd dus een eenheid van middelen tot een doel. De juridische gestalte welke deze eenheid positiefrechtelijk heeft of behoort te hebben, is een vraagstuk dat heden ten dage in het centrum van de belangstelling staat. Deze juridische gestalte ziet niet enkel op de verhouding van de bij de onderneming betrokken personen, zowel onder elkaar als met betrekking tot de zaken en rechten die tot de onderneming behoren en de voordelen welke uit de

13. Zie over het vrije beroep het bijzondere nummer van T.V.V.S., mei 1960, jrg. 3, no. 1.

14. Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 5380, st. no. 3, blz. 33.

15. Zie over een en ander *B. Schendstok*, Fiscale winstbegrippen in Nederland, blzz. 45 e.v.



onderneming voortkomen<sup>16</sup>, ziet niet enkel op wat men de interne betrekkingen zou kunnen noemen, op de onderneming als 'institution'<sup>17</sup>. Ook daargelaten wat er rechtens van de bundeling, welke met het ondernemingsbegrip gegeven is, intern is of behoort te zijn, zijn er de vragen of de onderneming als eenheid voorwerp van rechtshandeling kan zijn of behoort te kunnen zijn en of de onderneming als eenheid in omstandigheden wellicht zelfs subject van rechten en plichten is of behoort te zijn.

Het ontwerp Nw. B.W. heeft in art. 3.1.1.11 uitdrukkelijk gekozen voor een rechtsfiguur waarbij de onderneming als eenheid, namelijk als algemeenheid van goederen, voorwerp van rechtshandelingen kan zijn<sup>18</sup>. Ook naar geldend recht is een zekere erkenning van de onderneming als eenheid, voorwerp van rechtshandelingen, aanwezig, zoals bijvoorbeeld blijkt uit art. 817 B.W. (vruchtgebruik van een boomkwekerij)<sup>19</sup>.

De beschouwing van de onderneming als subject van rechten en plichten is door *Meijers* bij de mondelinge behandeling van vraagpunt 6<sup>20</sup> nadrukkelijk verworpen met de woorden: 'De handelszaak neemt als bijzondere economische zelfstandigheid aan het verkeer deel en dit moet ook als zodanig in het recht worden erkend, niet echter in die vorm, dat het een rechtspersoon is en dat dus verandering van eigenaren van een handelszaak iets zou zijn als een verandering van directeuren'.

's *Jacob*<sup>21</sup> meent dat de onderneming op het gebied van het economisch orderingsrecht rechtspersoon genoemd zou kunnen worden zonder dat daarmee iets gezegd wordt over het privaatrechtelijk karakter. Deze schrijver ziet de

16. Zie voor de hiermee verband houdende vraagstukken de preadviezen van *J. C. E. Wortmann* en *Ph. A. M. Hillen*, betreffende medezeggenschap voor de factor arbeid in de onderneming, opgenomen in de *Annalen van het Thijmgenootschap*, okt. 1964, jrg. 52, afl. 2, blzz. 81 e.v., en de daar vermelde literatuur.

17. Zie voor de leer van de institution toegepast op de onderneming, *J. J. M. van der Ven*, *Sociologische opmerkingen over de onderneming*, N.V., nov. 1948, jrg. 26, no. 8, blz. 139. *Geschrift no. 9 van de prof. mr. B. M. Telderstichting*, getiteld: *Open ondernemerschap*, blz. 374, en *J. van Haren*, *Wezen en doel van de moderne onderneming*, N.V., febr./maart 1963, jrg. 40, nos. 11/12, blz. 180.

18. *J. de Ruiter*, *Beschouwingen over de algemeenheid van goederen in het ontwerp burgerlijk wetboek*.

19. Zie over vruchtgebruik van een onderneming *Asser-Beekhuis*, bijz. deel I, blzz. 372 e.v. Voor algemene beschouwingen over het privaatrechtelijk ondernemingsbegrip zij verwezen naar *S. Gerbrandy*, *Zaken zijn zaken! of niet?* en *S. Boekman*, *De handelsnaam*, blzz. 12/21 en 30/46.

20. *Handelingen 2e kamer*, zitting 1952-1953, blz. 2706.

21. *E. H. 's Jacob*, *Het masker der rechtspersoonlijkheid*, W.P.N.R. 1961/4701, (Eggensnummer). *D. Brüll*, o.c. blz. 18, meent 'dat wij het bedrijf als produktieve eenheid niet kunnen begrijpen, wanneer wij het niet zien als zelfstandige drager van activiteiten, van rechten en verplichtingen'.

rechtspersoonlijkheid 'als een naam of masker, dat dient, om een geheel van bevoegdheden en plichten te bundelen'. Naar onze mening gaat het bij de rechtspersoonlijkheid niet enkel om een bundeling, doch om een figuur die rechtens bevoegd is schulden aan te gaan en bevoegd om activa te bezitten<sup>22</sup>; om een figuur die zelfstandig drager is van rechten en plichten, onderscheiden en afgescheiden van rechten en plichten van natuurlijke personen, met andere woorden rechtssubject is.

De bewoordingen die de economische wetgeving gebruikt in het geval hierbij verplichtingen voor ondernemingen geschapen worden, doen duidelijk uitkomen dat de wetgever zich bewust is van het verschil tussen onderneming en rechtssubjectiviteit.

De wet economische mededinging definieert in art. 1, lid 1, de economische machtspositie niet als een machtspositie van ondernemingen zonder meer, doch als een machtspositie van eigenaren ener onderneming. Art. 1 van het met de inwerkingtreding der evengenoemde wet vervallen Kartelbesluit stelde daarentegen ondernemingen met personen gelijk. Ook art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. doet naar zijn bewoordingen sterk denken aan de onderneming als rechtssubject. Zekere personificatietendenties in de terminologie kan men ook bespeuren in het verdrag tot oprichting van een Europese Economische Gemeenschap. Art. 85, lid 3, van dit verdrag verbiedt onder meer alle overeenkomsten tussen ondernemingen, welk artikel is geplaatst in een afdeling met als opschrift 'Regels voor ondernemingen'. De wetenschap schijnt zich bij deze terminologie aan te sluiten<sup>23</sup>.

*Wassenaer van Catwijck*<sup>24</sup> betoogt dat de rechtspraak van het Hof van Justitie der Europese gemeenschappen de onderneming zelf niet als rechtssubject beschouwt.

Indien het hiervoor bedoelde woordgebruik niet het oog heeft op de onderneming als eigen rechtssubject, dan moet men aannemen dat met het woord on-

22. Aldus in M.v.A. 2e kamer op boek 2, van het ontwerp Nw. B.W., Parl. Gesch., deel 3, blz. 9. Zie over de rechtspersoonlijkheid in het algemeen en rechtspersoonlijkheidstheorieën bij *Asser-Scholten-Van der Grinten*, blz. 86 e.v.

23. Het tweede discussie-onderwerp van het congres van oktober 1963 van de Internationale Federatie voor Europees Recht luidde in de Nederlandse tekst: 'Doet overtreding door een onderneming van gemeenschapsnormen ... etc.' (Zie S.E.W., okt./nov. 1963, jrg. 11, nos. 10/11).

24. *A. J. O. Baron van Wassenaer van Catwijck*, Drie aspecten van het begrip 'onderneming' in de Europese verdragen, N.V. jan. 1962, jrg. 39, no. 10, blz. 169. Zie hierbij ook A. Blom in N.V. juli 1962, jrg. 40, no. 4, blz. 63.

W<sup>der</sup>nderneming in artikelen van dit soort verwezen wordt naar een rechtssubject. Het gaat dan om de onderneming als staande in betrekking tot een rechtssubject. Van welke aard deze betrekking is en wie het bijbehorende rechtssubject is, zijn dan vragen die afzonderlijk moeten worden onderzocht en rechtens niet zonder meer met het ondernemingsbegrip gegeven zijn <sup>25</sup>.

Het voorgaande houdt in dat de eenheid van de onderneming als subject van rechten en plichten voor het geldende recht niet kan worden aanvaard en dat hetgeen hiermee schijnt samen te hangen voor het geldende recht een vraag is betreffende de onderneming als eenheid onder het opzicht van het rechtssubject dat de door het ondernemingsbegrip gebundelde verschijnselen en de binnen het ondernemingskader vallende gedragingen, rechtens aangaat of behoort aan te gaan.

De door het ondernemingsbegrip gebundelde verschijnselen en gedragingen zijn niet voor alle door het recht te regelen gevallen gelijkelijk van belang. Het is dan ook niet noodzakelijk voor alle onderdelen van het recht in de als eenheid te begrijpen onderneming alle verschijnselen en gedragingen, welke het ondernemingsbegrip in volle omvang omvat, op te nemen. Er behoeft geen bezwaar tegen te bestaan dat het ondernemingsbegrip naar inhoud en omvang voor verschillende onderdelen van het recht verschillend is. Zo zou men zich af kunnen vragen of bij de onderneming in het privaatrecht, gezien als voorwerp van rechtshandelingen, het ondernemingsbegrip de schulden mede omvat <sup>26</sup>, maar zulks belet niet om in het belastingrecht betaling van schulden als een handeling vallende in het kader van de onderneming te beschouwen <sup>27</sup>, noch om schulden wel te rekenen tot het bedrijfsvermogen bedoeld in art. 8 Besl. Vpb.

De verscheidenheid van verschijnselen en gedragingen heeft—toen de wetgever zich eenmaal voor de noodzaak geplaatst achtte regelend in te grijpen in afzonderlijke verschijnselen en gedragingen welke zich in het kader van de

25. Een personifiërend woordgebruik zoals in de tekst met betrekking tot de onderneming gesignaleerd, wordt in de spreektaal zowel als in de wetgeving vaker aangetroffen. Art. 536 K. spreekt over schuld van een schip, art. 321 K. over in dienst van het schip zijn. Degene die als drager van rechten en plichten hierbij hoort, is in het zeerecht in het algemeen de reder; zie hierover *Mr. H. Schadee*, Het schip en zijn schulden.

26. Zie *S. Gerbrandy*, o.c. blz. 7. *J. de Ruiter*, o.c. blz. 135, deelt mede, dat de Franse fonds de commerce de schulden niet omvat.

27. H.R. 13-3-1957, B.N.B. 1957/141, noot *M. J. H. Smeets*.



onderneming afspelen tussen die afzonderlijke verschijnselen en gedragingen enerzijds en de daarbij te betrekken subjecten anderzijds—er ook toe gedwongen de betrekkingen op eigen wijze te regelen. Zo is ingevolge art.7, lid 5, Veiligheidswet 1934 het hoofd of de bestuurder van een onderneming verplicht om voor de nakoming te zorgen van de veiligheidsvoorschriften gegeven bij of krachtens die wet. Voor de toerekening van de onderneming als geheel aan een subject met betrekking tot de inschrijving in het handelsregister richt art. 3 Handelsregisterwet zich tot de eigenaar der onderneming en, in gevallen waarin de eigenaar niet binnen het Rijk in Europa gevestigd is, mede tot degene die met de dagelijkse leiding belast is. Art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 17 Besl. I.B.) geeft als norm voor de betrekking tussen een onderneming en het subject: degene, voor wiens rekening de onderneming wordt gedreven, alsmede degene die, anders dan als aandeelhouder, medegerechtigd is tot het vermogen van de onderneming. Zo blijkt ook de toerekening in verschillende onderdelen van het recht een verschillende uitwerking te ontvangen.

Uit het vorenstaande zal het duidelijk zijn, dat een voor alle delen van het recht geldende definitie van het ondernemingsbegrip en een voor alle delen van het recht geldende regel met betrekking tot de toerekening, niet dan een beperkte waarde kan hebben.

Uit het uiterst complexe verschijnsel 'onderneming' haalt de wetgever die factoren, welke hem met het oog op de in het bijzonder te regelen materie relevant voorkomen. Zelfs zo algemeen geformuleerde omschrijvingen als die welke wij in 3.11 bedoelden gaan voor het recht niet zonder meer op. Op frappante wijze kan dit blijken uit een arrest van de H.R.<sup>28</sup>, waarbij voor de ondernemingsbelasting werd beslist, dat om van een onderneming te kunnen spreken in de zin van bedoelde regeling kapitaal niet is vereist, hetgeen in overeenstemming werd geacht met art. 62 K.

Wil men toch een voor het gehele recht geldende omschrijving van het ondernemingsbegrip, dan zou onze voorkeur uitgaan naar een definitie, waarin de onderneming gezien wordt als een eenheid waarbinnen duurzaam, hetzij alleen, hetzij samen met anderen, wordt gewerkt, al dan niet met behulp van vermogensbestanddelen en erop gericht economische goederen voort te brengen, met de bedoeling om winst te maken.

28. H.R. 19-1-1944, B. 7782.



Aldus lijkt ons op bevredigende wijze de sfeer te worden afgebakend waarin het ondernemingsbegrip thuis hoort, maar daarmee is niet gezegd dat voor het gehele positieve recht de nadere inhoud op gelijke wijze wordt bepaald. Al naar gelang in het positieve recht het een of het ander bestanddeel uit deze omschrijving van groter gewicht of van geen gewicht is, wordt het ondernemingsbegrip positiefrechtelijk naar inhoud en omvang anders.

Wij staan dan ook met betrekking tot het recht een relatief ondernemingsbegrip voor. Een ondernemingsbegrip dat zich aanpast aan de bijzondere eisen welke door delen van het recht worden gesteld. De verschillen in het ondernemingsbegrip voor verschillende delen van het recht zijn, ons inziens, verschillen in inhoud en omvang van de bestanddelen in het ondernemingsbegrip, zomede verschil in accent dat met betrekking tot dezelfde bestanddelen in onderscheidene delen van het recht anders wordt of behoort te worden gelegd. Wij gaan, met andere woorden, uit van een generiek ondernemingsbegrip met normering door het recht van relevant geachte bestanddelen. Aldus menen wij dat enerzijds de eenheid van het recht en het vereiste verband van recht en maatschappij worden bevorderd en anderzijds onderdelen van het recht voldoende bewegingsvrijheid behouden tot nuancering naar de bijzondere eisen der maatschappij.

Op sprekende wijze is hiervan gebleken in een strafproces<sup>29</sup> waarbij een naamloze vennootschap ervan werd verdacht textielgoederen te hebben afgeleverd, respectievelijk afgenomen, zonder inlevering van punten (in strijd met art. 6 Textielbeschikking 1944). De betreffende naamloze vennootschap fabriceerde zelf en verkocht zelf, zodat de goederen van de fabricageafdeling gaande naar de verkoopafdeling niet van eigenaar verwisselden. Toch werd hierin afleveren, respectievelijk afnemen, gezien en, omdat dit zonder punten was geschied, als een strafbaar feit beschouwd<sup>29a</sup>.

Hieraan ligt de gedachte ten grondslag dat hetgeen als eenheid bijeen behoort, voor het berechte geval werd bepaald door de soort van de voortgebrachte economische goederen. Voor het Besluit Ondernemingsbelasting werd

29. H.R. 16-1-1951, N.J. 1951/311, noot B.V.A.R.

29a. Ook de omzetbelasting kent het idee van levering tussen de handelsafdeling en fabrieksafdeling, hetwelk krachtens art. 29 Wet O.B. 1954 aan de Minister van Financiën ter bepaling is overgelaten. Hetzelfde idee komt men tegen in het zogenaamde integratie-artikel van de Wet O.B. 1954 (met name in art. 3, lid 1, letters g, h en i).

echter aangenomen dat de belanghebbende, die zowel slager als veehouder was, één onderneming had en dus niet een slagersbedrijf en daarnaast een veehoudersbedrijf (dit was vrijgesteld)<sup>30</sup>. Maar voor de toepassing van art. 6, lid 2, Besl. I.B.—thans, zij het enigszins gewijzigd, opgenomen in art. 8, onder b, Wet I.B. 1964—heeft de H.R.<sup>31</sup> beslissend geacht of grond in feite voor het produktiedoel wordt aangewend.

Het relatieve gewicht van de bestanddelen uit het algemeen beschreven ondernemingsbegrip brengt in omstandigheden ook mee dat het positieve recht de bestanddelen op verschillende wijzen naar inhoud en omvang bepaalt. In het privaatrecht worden onder vermogen veelal uitsluitend verstaan, zaken in de zin van art. 555 B.W. en rechten (of schulden hieronder vallen wordt betwist)<sup>32</sup>. In het belastingrecht worden mede onder vermogen gebracht feitelijkeheden welke noch zaken noch rechten noch schulden zijn, zoals de goodwill<sup>33</sup>. In het belastingrecht wordt soms voortbrenging van economische goederen aangenomen, zoals met betrekking tot de zogenaamde super-ondernemer, de grootkoopman<sup>34</sup>, waar zulks in andere delen van het recht, bijvoorbeeld voor de Handelsregisterwet, niet het geval zal zijn.

Wij zeiden hiervoor reeds dat de rechtens relevante betrekkingen tussen de onderneming als eenheid, dan wel de daardoor omvatte verschijnselen en ge-

30. H.R. 25-1-1950, B. 8722. H.R. 17-3-1954, B.N.B. 1954/129 bekrachtigt een uitspraak van de R.v.b., waarbij een tuinderij en een brandstoffenhandel als één onderneming werden beschouwd.

31. H.R. 15-6-1960, B.N.B. 1960/203. Zie hierbij ook H.R. 14-11-1962, B.N.B. 1963/37, noot *J. van Soest*. In de gevallen bedoeld in de vorige noot gaat het om de vraag of men voor de betreffende belastingwet met één of met twee ondernemingen te maken heeft. In de hier bedoelde gevallen gaat het om de vraag welke vermogensbestanddelen tot het éne landbouwbedrijf behoren voor de toepassing van het in de tekst bedoelde artikel. Zie hierbij ook H.R. 25-11-1955, B.N.B. 1956/38 en 39, noot *M. J. H. Smeets*.

32. Art. 3.1.1.1. ontwerp Nw. B.W. verstaat onder zaken stoffelijke voorwerpen, art. 3.1.1.8 van dit ontwerp bezigt de term goederen om stoffelijke voorwerpen en rechten gezamenlijk aan te duiden. Art. 24 Wet I.B. 1964 bezigt de term goederen, volgens de M.v.T. op art. 21 uit het oorspronkelijk ontwerp 1958 (Gedr. st. 1958-1959 wetsontwerp no. 5380, st. no. 3, blz. 41) ter aanduiding van lichamelijke zaken. Dit is in overeenstemming met het gebruik van het woord goederen in het geldende B.W., zie *Asser-Beekhuis*, alg. deel, blz. 3 en V.V. 2e kamer op boek 3 ontwerp Nw. B.W. (Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 3770, st. no. 4, blz. 1).

33. *J. E. A. M. van Dijck*, Economische goederen en economische eigendom, W. 1957/4353 en *J. E. A. M. van Dijck*, Het begrip bedrijfsmiddel, W. 1961/4576.

34. Vergelijk H.R. 19-12-1962, B.N.B. 1963/71, H.R. 9-1-1963, B.N.B. 1963/72, noot *J. van Soest*, H.R. 9-10-1963, B.N.B. 1964/29, noot *J. van Soest* (vervolg van H.R. 19-12-1962). Zie verder *J. Spaanstra*. Enige aspecten van het grootkoopmanschap en de inkomstenbelasting, W. 1963/4644, alsmede, Het grootkoopmanschap en de inkomstenbelasting, W. 1963/4696; *F. C. Wijle*, Bedrijvigheid van de werknemende belegger, W. 1957/4374, alsmede, De aandeelhouder wint (en verliest); verdere fiscale aspecten, W. 1958/4391.

dragingen elk afzonderlijk of per groep, en een subject niet voor alle onderdelen van het recht op gelijke wijze gestalte ontvangen. Deze toerekening aan een subject sluit een aantal deelvragen in welke slechts in onderling verband en samenhang beantwoord kunnen worden.

Wie het subject is aan wie de onderneming geheel of partieel wordt of behoort te worden toegerekend hangt mede af van de antwoorden op de vragen om welke soort betrekking het hierbij gaat of behoort te gaan en op welke wijze men rechtens vindt dat een subject de onderneming geheel of partieel aangaat of behoort aan te gaan. De soort betrekking die voor een onderdeel van het recht relevant is, hangt op haar beurt af van de wijze waarop voor dit onderdeel van het recht moet worden gezegd dat de onderneming een subject geheel of partieel aangaat of behoort aan te gaan. In feite wordt bijvoorbeeld de soort van de betrekking wanneer het gaat om strafrechtelijke aansprakelijkheid in verband met de voorschriften der Veiligheidswet 1934 anders bepaald dan wanneer het gaat om privaatrechtelijke aansprakelijkheid<sup>35</sup>.

Het antwoord dat het positieve recht op deze toerekeningsvraag geeft, is soms ook van belang voor inhoud en omvang van de bestanddelen van het ondernemingsbegrip als zodanig. Wat winst is voor een werknemer met een recht op een winstaandeel, behoeft geenszins samen te vallen met de winst welke ingevolge art. 42a K. aan aandeelhouders ten goede komt, noch deze beide met wat ingevolge de vennootschapsbelasting winst vormt<sup>36</sup>.

In de memorie van toelichting op het ontwerp I.B. 1958<sup>37</sup> wordt er blijk van gegeven dat de vraag van de betrekking van winst uit onderneming en een subject een vraag is welke niet zonder meer beantwoord wordt met het ondernemingsbegrip. Deze betrekking wordt aldaar het persoonlijk element genoemd tegenover het zakelijk element omschreven als 'de gezamenlijke voordelen die worden verkregen uit onderneming'. De steller van de memorie van

35. Rb. Dordrecht, 15-1-1964, N.J. 1964/281, stelt tegenover elkaar de strafrechtelijke en civielrechtelijke schuld. In de Veiligheidswet 1934 gaat het om degene die als hoofd of bestuurder tot de onderneming in betrekking staat, in het privaatrecht om degene die geldt als werkgever van de personen die in de onderneming werkzaam zijn (art. 1403 B.W.), om degene die de zaken die tot de onderneming behoren, onder zijn opzicht heeft (art. 1403 B.W.).

36. Het is bijvoorbeeld zeer wel mogelijk dat becijfering van de winst uit onderneming waarbij van vervangingswaarde der tot de onderneming behorende vermogensbestanddelen wordt uitgegaan ten opzichte van een werknemer met een winstaandeel (art. 1638 B.W.) onjuist is, volkomen acceptabel voor een besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders en slechts gebrekkig toegelaten voor de belastingheffing (via de ijzeren-voorraad-theorie).

37. Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 4380, st. no. 3, blz. 33.



toelichting acht de regeling van het persoonlijk element noodzakelijk voor het winstbegrip, dat zonder deze regeling ook zou omvatten loon verkregen door personeel, rente van schulden verworven door geldschietters enz.

Voor het winstbegrip als zodanig is echter het persoonlijk element niet per se nodig in zoverre winst slechts bestaat uit de voordelen welke de onderneming zelf verkrijgt uit de ondernemingsactiviteiten. Loon en rente worden juist niet door de onderneming verkregen. Het persoonlijk element is onmisbaar om vast te stellen voor welk subject het voordeel winst is, alsmede in geval de wetgever aan het subject betekenis wil toekennen voor het winstbegrip. Dit is antwoord geven op de toerekeningsvraag<sup>38</sup>.

## 3.2 Het ondernemingsbegrip en het subject-element

### 3.21 De betekenis van art. 8 Besl. Vpb.

Uit de in onderdeel 3.12 gegeven omschrijving blijkt, dat het ondernemingsbegrip als eenheid is opgebouwd uit de elementen:

arbeid,

vermogensbestanddelen (facultatief),

gerichtheid op voortbrenging van economische goederen,

winststreven.

Art. 8 Besl. Vpb. bevat een regel met betrekking tot de vermogensbestanddelen.

Aan een stelsel van ondernemingsgewijze produktie, zoals dit in Nederland geldt, is een zekere vrijheid eigen in de keuze van de stoffelijke en onstoffelijke vermogensbestanddelen welke ten dienste van de produktie en het winst-

38. Aannemende dat de toerekeningsvraag beantwoord moet worden in het kader van de materie welke regeling wordt beoogd, vermag het begrip ondernemer slechts beperkte diensten te bewijzen. Natuurlijk kan men de vraag stellen of het in de inkomstenbelasting aangewezen subject de ondernemer is of behoort te zijn volgens economische maatstaven. Zie *J. Spaanstra*, Het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting. Inzonderheid voor de vraag of de aandeelhouder als ondernemer moet worden aangemerkt, zie *P. J. A. Adriani*, De belastingheffing van kapitaal en opbrengst van naamloze vennootschappen, W.P.N.R. 1931/3184-3187; *J. F. Haccoÿ*, Het ondernemerschap in de moderne grote onderneming, T.V.V.S., jan. 1961, jrg. 3, no. 9, blz. 193; *A. Th. de Lange*, Het ondernemerschap van de aandeelhouder.



streven zullen worden gesteld en bijgevolg door de onderneming als eenheid worden omvat. Het is duidelijk dat het hierbij op zichzelf zonder belang is op welke wijze de afzonderlijke vermogensbestanddelen zijn verschaft en in betrekking staan tot een subject. Een fabriek die gehuurd is, kan evenals een fabriek waarvan men eigenaar is, dienstbaar zijn aan de produktie en het winststreven en mitsdien worden omvat door de onderneming als eenheid. Al doet het gehuurd zijn van een fabriek voor het functionele verband in zijn algemeenheid er niet toe, dan wil zulks nog niet zeggen dat dit niet van belang is bij een nadere analyse. Uit een oogpunt van financiering, van winstberekening, van privaatrechtelijke rechten en plichten of anderszins kan de rechtsverhouding krachtens welke een vermogensbestanddeel in het functionele verband van een onderneming is opgenomen van groot gewicht zijn.

Welke vermogensbestanddelen door de onderneming als eenheid worden omvat, werd voor het Besl. I.B.—de Wet I.B. 1964 brengt op dit punt geen wijziging—in grote lijnen als volgt bepaald. Vermogensbestanddelen die geheel ten dienste van de produktie en het winststreven staan, behoren tot de bestanddelen van het ondernemingsvermogen, zoals vermogensbestanddelen die in het geheel niet ten dienste van produktie en winststreven staan, niet tot de bestanddelen van het ondernemingsvermogen behoren. Met betrekking tot vermogensbestanddelen die, gelijktijdig of volgtijdig, deels wel deels niet ten dienste van produktie en winststreven staan, bestaat voor het belastingrecht binnen de grenzen der redelijkheid vrijheid van keuze om deze al dan niet onder het ondernemingsvermogen te brengen <sup>39</sup>.

Art. 8 Besl. Vpb. bevat een afwijkende regeling. Met betrekking tot de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 1, 2 en 3 Besl. Vpb. toch, wordt 'het gehele vermogen als bedrijfsvermogen beschouwd'. Dit artikel beslist niet over inhoud en omvang van het begrip vermogen op zichzelf noch over de betrekking van de gezamenlijke of afzonderlijke vermogensbestanddelen tot een subject, doch enkel over de dienstbaarheid van hetgeen aan vermogensbestanddelen bij de bedoelde belastingplichtigen wordt aangetroffen aan de produktie en het winststreven. Deze behoren alle tot de door een onderneming omvatte eenheid, wat er ook zij van het functioneel gericht zijn op,

39. J. E. A. M. van Dijk, o.c., W. 1957/4353, stelt dat niet de aard van het goed, doch de aard van het gebruik van het goed beslist over de vraag wat tot het ondernemingsvermogen behoort. B. Schendstok, o.c. blz. 105, acht de bestemming beslissend.

of daadwerkelijk gebruik in functie van de produktie en het winststreven.

Een dergelijke regel heeft slechts zin, als tevens wordt verondersteld dat, met betrekking tot de belastingplichtigen in art. 8 Besl. Vpb. genoemd, altijd een onderneming aanwezig is. Aan dit artikel ligt dan ook de gedachte ten grondslag, dat de hier genoemde belastingplichtigen altijd in betrekking tot een onderneming staan. Voor de belastingplichtigen van art. 2, lid 1, onder 1, 2 en 3 Besl. Vpb. behoeft dan ook nimmer de vraag te worden gesteld of er te hunner aanzien een onderneming is, een vraag welke voor de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 4 en 5 Besl. Vpb. steeds moet worden opgeworpen. De betrekking welke tussen de bedoelde belastingplichtigen en de te hunner aanzien aanwezig veronderstelde onderneming bestaat, is een betrekking die overeenkomstig art. 6 ontwerp Vpb. kan worden aangeduid met de woorden 'drijven van een onderneming' of, in de terminologie van het geldende Besl. Vpb., 'uitoefenen van een bedrijf. In art. 8 Besl. Vpb. ligt niet besloten, dat de gerichtheid op het produktiedoel en het winststreven tot daadwerkelijke produktie en winststreving geactualiseerd is.

Uit de in art. 8 Besl. Vpb. besloten liggende regel volgt dat het ondernemingsbegrip door wetsduiding het subject-element, zoals dit in het Besl. Vpb. met betrekking tot de in dat artikel genoemde belastingplichtigen wordt uitgewerkt, mede bepaalt. Deze subject-bepalende werking van het ondernemingsbegrip wordt nog versterkt, doordat het Besl. Vpb. in art. 5, onder 2 en 4, lichamen van belastingplicht vrijstelt mede door een verwijzing naar de soort der economische goederen waarop de voortbrenging is gericht en/of naar de soort van de vermogensbestanddelen behorend tot de te hunner aanzien in-gevolge art. 8. Besl. Vpb. aanwezig veronderstelde onderneming. Tenslotte wordt aldus aansluiting verkregen aan de subject-bepalende werking van het ondernemingsbegrip met betrekking tot de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 4 en 5 Besl. Vpb., voor welke het ondernemingsbegrip in de wettelijke omschrijving der belastingplicht is opgenomen <sup>40</sup>.

Aangezien krachtens art. 8 Besl. Vpb. voor de in dat artikel genoemde belastingplichtigen vaststaat dat alle vermogensbestanddelen door de ondernemingsbestemming worden omvat, kan men zeggen dat als voor de winstbere-

40. Het ontwerp Vpb. brengt, hetgeen in het Besluit Vpb. onder het hoofd 'Voorwerp der belasting' geregeld is, over naar het onderdeel dat de belastingplicht behandelt.

kening over zeker jaar vergelijking van het begin- en eindvermogen niet langer noodzakelijk is, daarmee tevens dit artikel voor de *berekening* van de belastbare winst buiten aanmerking kan blijven, hoezeer ook essentieel voor hetgeen belastbare winst *is*<sup>41</sup>. Dan kan men ook zeggen dat het voor deze belastingplichtigen geen zin heeft de vraag te stellen wat wel en wat niet tot het ondernemingsvermogen behoort<sup>42</sup>. Zou men uit dit artikel ook willen concluderen dat alle handelingen bedrijfshandelingen zijn<sup>43</sup>, dat ook alle handelingen door de ondernemingsbestemming worden omvat, dan verlaat men daarmee het element uit het ondernemingsbegrip, te weten de vermogensbestanddelen, waarop dit artikel betrekking heeft. Evenmin vloeit deze conclusie voort uit de regel van art. 8 Besl. Vpb. Bedoelde belastingplichtigen immers verrichten tal van handelingen waarvan niet gezegd kan worden dat deze betrekking hebben op vermogensbestanddelen. Men denke bijvoorbeeld aan de bijeenroeping van een algemene vergadering van aandeelhouders ener naamloze vennootschap uitsluitend om wijziging te brengen in statutaire bepalingen nopens de zogenaamde blokkering van aandelen. Het arrest van de H.R. 13 maart 1957<sup>44</sup> dwingt niet tot een andere opvatting. In dit arrest wordt gezegd dat 'voor de berekening van de winst geen onderscheid wordt gemaakt tussen bedrijfsmatige en niet bedrijfsmatige inkomsten en uitgaven'. Indien voor het berekenen van de winst genoemd onderscheid niet moet worden gemaakt, dan volgt daaruit nog niet dat ter beoordeling van wat winst is, bedoeld onderscheid evenmin van belang is.

### 3.22 Het ondernemingsbegrip in verband met de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 4 en 5, Besl. Vpb.

Anders dan door de werking van art. 8 Besl. Vpb. het geval is voor de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 1, 2 en 3, Besl. Vpb., moet ten aanzien van de hier bedoelde categorieën belastingplichtigen steeds de vraag worden gesteld of er te hunner aanzien een onderneming bestaat. Hetgeen

41. Vergelijk *M. J. H. Smeets* in noot op H.R. 13-3-1957, B.N.B. 1957/141. Zie ook diens noot op H.R. 2-4-1952, B. 9209, opgenomen in Fiscaal arrestenboekje no. 26.

42. Aldus *B. Schendstok*, o.c. blz. 50.

43. Aldus *J. F. M. Giele*, Alle handelingen bedrijfshandelingen? De betekenis van art. 8 Vennootschapsbelasting, W. 1959/4482.

44. H.R. 13-3-1957, B.N.B. 1957/141, noot *M. J. H. Smeets*.



hierna met betrekking tot de stichting enz.<sup>45</sup> zal worden gezegd, geldt in het algemeen eveneens voor de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb.

Art. 2, lid 1, onder 4, Besl. Vpb. onderwerpt stichtingen enz. aan de belasting 'voor zover zij een bedrijf uitoefenen'. Aan de belastingplicht is derhalve een beperkende<sup>46</sup> bepaling verbonden. De betekenis van deze beperkende bepaling moet niet allereerst worden gezocht in het object-element. Dit toch wordt in het tweede hoofdstuk van het Besl. Vpb. geregeld, volgens welke regelen als object alleen de voordelen uit het bedrijf in aanmerking komen. Op zichzelf zou het geenszins ondenkbaar zijn om, indien een stichting enz. een onderneming dreef, als voorwerp van de belasting ook andere voordelen dan die uit onderneming in aanmerking te nemen.

De in 'voor zover' gelegen beperking bedoelt onder alle voorkomende stichtingen enz. die af te zonderen welke een onderneming drijven.

Aangenomen moet dan ook worden dat de stichting enz. zelve als geheel belastingplichtig is, indien een onderneming wordt gedreven of, in de terminologie van het Besl. Vpb., een bedrijf wordt uitgeoefend. Dit betekent dat de bedrijfsuitoefening met betrekking tot een bepaalde stichting enz. een mede bepalende factor van de belastingplicht is, het subject-element mede constitueert. Slechts ten opzichte van alle voorkomende stichtingen enz. kan de bedrijfsuitoefening als subject-bepalende factor, een beperkende bepaling worden genoemd. Het ontwerp Vpb. brengt beide facetten (dit is het mede bepalende en het beperkende) van de factor bedrijfsuitoefening tot uitdrukking door van 'indien en voor zover' te spreken<sup>47</sup>.

Ter beantwoording van de vraag wanneer van bedrijfsuitoefening door een stichting enz. sprake kan zijn, is inzonderheid van gewicht de beteke-

45. Korthedshalve verwijzen wij naar de hele groep belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 4, Besl. Vpb. met de woorden 'stichting enz'.

46. Aldus *Van Dale*, Groot woordenboek, op 'zover'.

47. Zie V.V., Gedr. st. 1961-1962, wetontw. no. 6000, st. no. 6, blz. 4 en M.v.A., Gedr. st. 1962-1963, wetontw. no. 6000, st. no. 9, blz. 7. Anders dan in de tekst uiteengezet heeft *C. van Soest*, Enige fiscale problemen rond Stichtingen, T.V.V.S., nov. 1958, jrg. 1, no. 7, blz. 140, - zij het onder enige reserve - betoogd, dat de stichting in de vennootschapsbelasting in twee gedeelten wordt gekapt, waarvan een gedeelte belastingplichtig zou zijn, terwijl het andere gedeelte de fiscus onverschillig zou laten. De redactie van V.N. 11-1-1962, pt. 21 kent aan een stichting een keuzerecht toe met betrekking tot een gebouw dat ten dele bij de door de stichting gedreven onderneming in gebruik was, ten dele niet; alsdan kan aan de subject-zijde van een splitsing geen sprake zijn.

nis welke aan de wil of bedoeling der stichting enz. moet worden toegekend. Is het reeds voldoende als er in feite economische goederen worden voortgebracht, of moet deze voortbrenging, en wel ten behoeve van anderen, bepaaldelijk zijn gewild, ongeacht een wil gericht op het behalen van winst? Moet ook een bepaaldelijk op het behalen van winst gerichte wil aanwezig zijn, en is dit reeds het geval indien het verschaffen van voordelen aan anderen dan de belastingplichtige beoogd wordt?

Ter opheldering van deze vragen is art. 2, lid 2, Besl. Vpb. van belang<sup>48</sup>. In dit artikel toch wordt naar het uiterlijk met bedrijfsuitoefening overeenkomende werkzaamheid onder bepaalde voorwaarden mede onder het bedrijfsbegrip begrepen. Hieruit kan niet anders worden afgeleid dan dat de besluitgever ervan is uitgegaan dat het bedrijfsbegrip zonder deze bepaling niet omvat, de zich als bedrijfsuitoefening aandienende werkzaamheid zonder meer, althans niet wil dat deze als uitbreiding geformuleerde bepaling reeds in het bedrijfsbegrip besloten ligt. Dit nu is alleen dan het geval indien het bedrijfsbegrip overigens een op winst gerichte wil impliceert, want deze implicatie immers is het waarvan in art. 2, lid 2, Besl. Vpb. wordt geabstraheerd. Ook de H.R. is de mening toegedaan, dat het bedrijfsbegrip winstoogmerk impliceert, terwijl voor de toepassing van art. 2, lid 2, Besl. Vpb. winstoogmerk niet is vereist<sup>49</sup>.

*Adriani*<sup>50</sup> en *Prinsen*<sup>51</sup> schijnen hierover anders te denken. Het beogen van winst dat de minister met een beroep op de rechtspraak van de H.R. in de memorie van antwoord<sup>52</sup> op het wetsontwerp winstbelasting als criterium voor het bedrijfsbegrip hanteerde, wordt door deze auteurs verworpen omdat de H.R. dit beogen als criterium hanteerde bij het bedrijfsbegrip als bron van inkomen volgens de Wet I.B. 1914<sup>53</sup>.

Voorts wijst *Prinsen* erop dat de Wet D.T.B. waarvan de winstbelasting de voortzetting heette te zijn, evenmin het beogen als criterium gold. De belasting werd volgens de Wet D.T.B. verschuldigd indien feitelijk winst werd gemaakt en uitgedeeld. *Prinsen* neemt aan dat aan het voorwerp in het Besl. I.B.

48. Een soortgelijke bepaling komt voor in art. 4 ontwerp Vpb.

49. Over het winstoogmerk als implicatie van het bedrijfsbegrip laatselijk H.R. 24-3-1964, N.J. 1964/480, noot W.P. Over dit oogmerk in verband met art. 2, lid 2, Besl. Vpb. zie H.R. 6-3-1957, B.N.B. 1957/125. Als in de tekst - zij het voorzichtig - ook *Van Soest-Van Soest*, Belastingen, blz. 257.

50. P. J. A. *Adriani*, De winstbelasting, W.P.N.R. 1940/3686-3690.

51. M. J. *Prinsen*, o.c. blzz. 73 e.v.

52. Gedr. st. 1939-1940, wetsontw. no. 239, st. no. 5, blz. 8.

53. H.R. 26-11-1930, B. 4857; 18-11-1931, B. 5084; 26-4-1933, B. 5414; 4-12-1935, B. 5985.

de brongedachte ten grondslag is gelegd<sup>54</sup>. Bij hem wordt overigens niet duidelijk of voor het bedrijf als oorzaak van winst, de object-bepalende werking dus, wel het beogen als criterium geldt<sup>55</sup>.

Geformuleerd in de terminologie der grondelementen welke wij aan deze studie ten grondslag hebben gelegd, zouden wij willen spreken van een wil welke gericht is op hetgeen in het Besl. Vpb. tot voorwerp der heffing is gemaakt en dat is voordelen uit onderneming. Het besluit dwingt niet tot het aannemen van een wil gericht op het behalen van winst voor zichzelf. De H.R. heeft in oudere beslissingen een op winst gerichte wil aanwezig geacht, toen het ging om het behalen van voordelen ten behoeve van achter het lichaam staande personen<sup>56</sup>.

Een andere vraag is, of het winst oogmerk aan de stichting enz. als geheel eigen moet zijn, dan wel voldoende is het winst oogmerk als middellijk doel van de stichting enz. als doel terwille van een ander doel, dat het eigen doel van de stichting enz. is, en waaraan behaalde winst wordt besteed<sup>57</sup>. Gaat het met andere woorden om een wil gericht op de voordelen uit onderneming om wille van die voordelen of om wille van een ander doel. In beginsel wordt bij het ondernemingsbegrip geabstraheerd van het subject dat de onderneming drijft en staat het eigen doel van de stichting enz. in beginsel buiten het gezichtsveld. Het gaat om het winst streven dat in het ondernemingsbegrip zelf besloten ligt, om winst, die de overige elementen van het ondernemingsbegrip aanwezig veronderstelt, als doel het ondernemingsbegrip mede consti-

54. Zoals blijkt uit zijn bestrijding van de opvatting van *Adriani*, die de vermogensvergelijkings-theorie van *G. von Schanz* aan het Besl. W.B. ten grondslag meende te zien liggen. *M. J. Prinsen*, o.c. blz. 98 e.v.

55. Voor *Adriani* is dit natuurlijk geen punt omdat voor hem het bedrijf als oorzaak van winst irrelevant is.

56. H.R. 29-3-1944, B. 7823, op de winstbelasting oordelend, dat terecht winst oogmerk werd afgeleid uit de omstandigheden, dat de statuten een dividenduitkering van 5% over het door de leden gestort kapitaal toelieten, dit sedert een reeks van jaren ook inderdaad was uitgekeerd en bij ontbinding het batig saldo onder de leden zou worden verdeeld. H.R. 9-4-1941, B. 7320, op de belasting op de Doode Hand betreffende een onderlinge verzekeringsmaatschappij, hij leidde het winst oogmerk af uit het nastreven van een besparing van invaliditeitspremie voor de leden en, omdat de maatschappij bedoelt de bedrijfsbelangen van hare leden te bevorderen, heeft zij 'derhalve winst beoogd en een bedrijf uitgeoefend'.

57. *W. C. L. van der Grinten*, De doeleinden der stichting, W.P.N.R. 3844, spreekt in dit verband van het winst oogmerk der stichting als zodanig, wel te onderscheiden van de doeleinden welke oprichters of anderen met behulp van de stichting willen bereiken en dat het hebben van een onderneming slechts meebrengt dat de betreffende werkzaamheid op het behalen van voordeel is gericht, zonder dat dit het doel van de stichting als zodanig behoeft te zijn.



tueert. Onder deze gezichtshoek moet dan ook worden geconcludeerd dat de oogmerken van de stichting enz. als geheel voor het ondernemingsbegrip in beginsel onverschillig zijn en dat tot de aanwezigheid van een onderneming ook dan kan worden geconcludeerd indien het doel van de stichting enz. als geheel niet op winst is gericht.

Bij herhaling heeft de H.R. dan ook een op het behalen van winst gericht bedrijf aanwezig geacht, ten aanzien van stichtingen enz. welke als geheel niet op winst waren gericht <sup>58</sup>.

Het eigen doel der stichting enz. is in omstandigheden van belang voor het oordeel over de vraag of voordelen uit bedrijf worden beoogd om wille van die voordelen—en dat is winststreven—of om wille van een ander doel. De H.R. aanvaardt de mogelijkheid dat voordelen worden beoogd om wille van het eigen doel der stichting enz. zodat alsdan geen onderneming aanwezig is <sup>59</sup>. Ook in deze gevallen blijft het gaan om het winst oogmerk, dat aan het

58. H.R. 29-6-1955, B.N.B. 1955/299, ten aanzien van een stichting tot bevordering van het houden van consumentenbeurzen werd nagegaan, op welke wijze zij een van de haar ter beschikking staande middelen, namelijk het zelf organiseren van een consumentenbeurs, hanteerde. H.R. 23-2-1949, B. 8571. Ten aanzien van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, erop gericht om enig leven en vertier in de gemeente te brengen, nam de H.R. aan, dat deze organisatie 'onder zodanige omstandigheden' voorzag in de behoefte van het publiek aan ontspanning dat de R.v.b. kon en mocht concluderen dat er sprake was van een bedrijf. H.R. 25-2-1948, B. 8509. Ten aanzien van een vereniging ten doel hebbend de bevordering van de landbouw door het aankokken van hardlopende paarden aan te moedigen, meende de in cassatie komende Minister voor de aanwezigheid van een bedrijf niet enkel te moeten letten op de werkzaamheden van de vereniging als geheel doch ook op bepaalde werkzaamheden op zichzelf. De H.R., deze stelling onderschrijvend, ging overigens niet met de Minister mee. In de missive van de Minister van Financiën d.d. 16-7-1946, no. 232, opgenomen in noot op R.v.b. Amsterdam 13-6-1946, B. 8252, wordt de aanwezigheid van een bedrijf bij een voetbalvereniging afhankelijk gesteld van de wijze waarop de vereniging een stadion exploiteert, in overeenstemming met res. 10-8-1943, no. 2, B. 7934. Uit de in noot 56 geciteerde arresten blijkt, dat een gedragspatroon van het lichaam ten opzichte van zijn deelnemers ook tot de conclusie dat bedrijfsuitoefening met winst oogmerk aanwezig is, kan voeren.

59. In H.R. 14-10-1942, B. 7561, ging het om een vereniging ten doel hebbend: in het belang van de verbetering der volkshuisvesting werkzaam te zijn. In dit geval werd het winststreven beoordeeld in het licht van het eigen doel der vereniging. Vast stond dat gestreefd werd naar exploitatie-overschotten. Dit doel werd door de R.v.b. geplaast in het kader van het eigen doel der vereniging. De Raad achtte het niet aannemelijk dat de vereniging haar gehele werkzaamheid zou staken indien geen exploitatie-overschotten meer zouden worden behaald. De H.R. meende dat de Raad hieruit kon afleiden dat het de vereniging niet om die exploitatie-overschotten te doen was. In H.R. 24-4-1963, B.N.B. 1963/177, werkten tot de conclusie dat er sprake was van een bedrijf met betrekking tot een vereniging, mee zowel het statutaire doel als het eigen doel van een aantal activiteiten.

In overeenstemming met H.R. 14-10-1942 was reeds geoordeeld door H.R. 18-11-1931, B. 5084, met betrekking tot een stichting ten doel hebbend werkzaam te zijn in het belang van de verbetering der volkshuisvesting. De H.R. achtte het mogelijk dat de stichting tot doel heeft winst te behalen om deze dan voor de volkshuisvesting te besteden. Geëist werd dat van het beogen van deze winst blijkt en niet enkel van het feitelijk maken. Zie ook H.R. 24-3-1964, N.J. 1964/480, noot W.P. met betrekking tot een stichting die een spaarbank exploiteerde.

ondernemingsbegrip zelve eigen is. Het eigen doel der stichting enz. werkt in deze gevallen mee om dit oogmerk op te sporen.

Samenvattend kan worden gezegd, dat het steeds gaat om het finis operis, om het doel van de handeling zelve en dat het finis operantis, het doel van het handelende lichaam, van belang is om het finis operis op te sporen.

Het Besl. Vpb. verwerkt het eigen doel van de stichting enz. ook nog op andere wijze, zoals bijvoorbeeld in art. 1, onder 1, van de Vrijstellingsbeschikking Vpb., regelende een vrijstelling van belastingplicht voor instellingen van weldadigheid.

Als mede bepalend element der belastingplicht rust op de overheid de bewijslast nopens het bestaan van een onderneming. In overeenstemming daarmee heeft de Minister van Financiën terecht in verschillende resoluties voorgescreven in twijfelgevallen ten gunste van de belanghebbende te beslissen <sup>60</sup>.

In onderdeel 8 van § 3 van de Leidraad op het Besl. Vpb. wordt een beperking op het bedrijfsbegrip, ook voor zover hiervan sprake is, enkel op grond van de uitbreiding van art. 2, lid 2, Besl. Vpb., aangebracht door de eis te stellen dat de resultaten van dien aard zijn, 'dat een particulier er een althans bescheiden bestaan in zou kunnen vinden'.

Deze eis maakt geen deel uit van het juridische bedrijfsbegrip uit het Besl. Vpb. tenzij men een rechtsvormende betekenis zou willen toekennen aan de administratieve praktijk. Iets van deze eis uit de Leidraad vindt men terug in H.R. 18 nov. 1959 <sup>61</sup>, waaruit impliciet valt te lezen dat de H.R. met betrekking tot art. 2, lid 2, Besl. Vpb. van in concurrentie treden eerst wil weten als dit van enige betekenis is.

Op grond van het bepaalde in art. 2, lid 2, Besl. Vpb. is winstoogmerk geen bestanddeel van het bedrijfsbegrip en wordt volgens de nieuwe terminologie een onderneming ook dan aanwezig geacht, indien er sprake is van:

1. naar het uiterlijk met bedrijfsuitoefening overeenkomende werkzaamheid,

60. Zie res. 7-11-1946, no. 2, 8319, res. 26-6-1946, no. 3, V.S. Vpb. aant. 35 op art. 2. Voor bijzondere gevallen moge worden verwezen: voor voetbalvereniging naar W. Scholten in W. 1954/4221, L. Stil in F.E.D. jan. 1955 en res. 10-8-1943, no. 2, B. 7934; voor borgstellingsfondsen res. 13-7-1942, no. 98, B. 7708; voor pensioen- en spaarfondsen ten behoeve van personeel res. 11-7-1944, no. 39, B. 8146; voor verenigingen ter bevordering van de verkrijging van onroerend goed door landarbeiders res. 12-10-1943, no. 4, B. 7945.

61. H.R. 18-11-1959, B.N.B. 1959/386.

2. welke in concurrentie treedt met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen, als bedoeld in art. 2, lid 1, onder 1, 2 of 3, Besl. Vpb.

Deze uitbreiding is in de fiscale wetgeving van vóór het Besl. Vpb. niet bekend, met uitzondering van het Besluit op de Ondernemingsbelasting 1942.

Het onder 1 genoemde punt veronderstelt wel een wil, namelijk een wil gericht op het produktie-element van het ondernemingsbegrip, tot aanwezigheid van welke wil besloten mag worden op grond van uiterlijke gegevens. Nu is het niet mogelijk anders tot de aanwezigheid van een of andere wilsfactor te besluiten dan indien daarvan naar buiten op een of andere wijze blijkt. De betekenis van de woorden 'naar het uiterlijk' moet dan ook hierin worden gezocht dat, zodra er een duurzame op voortbrenging gerichte werkzaamheid wordt gevonden, het verder onverschillig is of het daarbij wel gaat om die voortbrenging dan wel om iets anders. Hier is dus altijd enkel de betreffende werkzaamheid beslissend, ongeacht wat deze overigens in het kader van het eigen doel der stichting enz. betekent<sup>62</sup>.

Ter beoordeling van de vraag of er naar het uiterlijk bedrijfsuitoefening aanwezig is, is het geenszins noodzakelijk dat er overeenkomst bestaat in de concrete gestalte welke een onderneming, gedreven door natuurlijke personen of door de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 1, 2 en 3, Besl. Vpb., heeft. Wil er echter sprake zijn van in concurrentie treden (het onder 2 genoemde punt) dan zal het bedrijf van de stichting enz. tot op zekere hoogte verwant<sup>63</sup> moeten zijn aan de onderneming waarmee in concurrentie getreden wordt. Het Besl. Vpb. regelt niet wanneer de verwantschap voldoende relevant is, doch stelt slechts de eis dat de bedrijfsuitoefening zelve in concurrentie treedt, hetgeen zonder een zekere gelijksoortigheid ondenkbaar is.

De vraag of er bedrijfsuitoefening is en de vraag of er in concurrentie wordt

62. Voor de vraag of een coöperatieve vereniging tot de exploitatie van kantines van het postkantoor te 's-Gravenhage (U.A.) onder het Bedrijfschap Horeca viel, maakte het College van beroep voor het bedrijfsleven in zijn beslissing van 11-12-1963, S.E.W. 1964, blz. 360, noot J.P., onderscheid tussen: a. het bepaaldelijk gericht zijn van het uitgeoefende bedrijf op horecadiensten, zo dat deze bepalend zijn voor het karakter van het bedrijf en b. de horecadiensten als sequel van een bedrijfsuitoefening die naar haar aard op een ander terrein ligt'. Vergelijk College van beroep 8-2-1957, S.E.W. 1957, blz. 146, voor een stichting tot beheer van verenigingsgebouwen.

63. In R.v.b. Amsterdam 13-6-1946, B. 8252, werd gesproken van 'gelijksoortig'.



getreden, zijn dan ook vragen welke elk op eigen merites moeten worden beantwoord. Zodra eenmaal vaststaat dat er bedrijfsuitoefening is, doen de gronden waarop dit berust in principe niet meer ter zake voor de beoordeling van het 'in concurrentie treden' <sup>64</sup>.

Art. 2, lid 2, Besl. Vpb. eist niet dat het in concurrentie treden beoogd is. Voldoende is, dat het bedrijf werkt ten koste van het debiet (de met de werkzaamheid beoogde afzet der produktie) van ondernemingen gedreven door personen of lichamen als bedoeld in art. 2, lid 2, slot, Besl. Vpb. <sup>65</sup>. Evenmin is vereist dat dit debiet actueel door bedoelde subjecten bestreken wordt. Voldoende is dat die afzet in het algemeen tot het terrein behoort, bestreken door ondernemingen gedreven door personen als bedoeld in art. 2, lid 2, slot, Besl. Vpb. <sup>66</sup> en deze op het door de stichting enz. bestreken debiet ook inderdaad afzet zouden kunnen vinden <sup>67</sup> en wel op commerciële basis <sup>68</sup>.

Met betrekking tot de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. heeft het subject-bepalende karakter van het ondernemingsbegrip twee bijzonderheden.

Ten eerste worden zekere eisen gesteld aan de soort onderneming wil er van belastingplicht sprake kunnen zijn. De soort onderneming dient daarbij te worden vastgesteld aan de hand van de verschijnselen en gedragingen die zich in werkelijkheid binnen het kader van de onderneming voordoen <sup>69</sup>, in beginsel ook hier los van de doeleinden van het openbaar lichaam, hoewel deze ook hier, zoals bij de stichting enz. een rol kunnen spelen.

64. H.R. 24-10-1962, B.N.B. 1962/327.

65. Aldus uitdrukkelijk H.R. 16-2-1949, B. 8568 en R.v.b. Breda 9-11-1956, opgenomen in H.R. 6-3-1957, B.N.B. 1957/125.

66. Vergelijk H.R. 27-12-1950, B. 8906.

67. R.v.b. I Rotterdam 3-6-1949, B. 8929, waar deze omstandigheid niet aanwezig werd geacht. H.R. 18-11-1959, B.N.B. 1959/386, waar deze omstandigheid wel aanwezig werd geacht. Zie hierbij ook H.R. 21-5-1947, B. 8433, en R.v.b. te X 10-11-1944, B. 8175. In het licht van het in de tekst verdedigde is R.v.b. Groningen 5-7-1944, B. 8159 op grond van het rapport van een deskundige aannemende, dat een lonende exploitatie van een natuurbad, gelijksoortig aan dat geëxploiteerd door de belanghebbende vereniging voor personen als bedoeld in art. 2, lid 2, slot, Besl. Vpb., niet mogelijk zou zijn, volkomen juist en niet in strijd met H.R. 16-2-1949, B. 8568, en H.R. 27-12-1950, B. 8906, (anders V.S. Vpb. aant. 36 op art. 2).

68. H.R. 18-9-1957, B.N.B. 1957/283, en het vervolg daarvan in Hof Amsterdam 3-12-1957, B.N.B. 1959/32, waarin het ging om de uitgave van bijzonder bewerkelijke en kostbare boeken door een stichting, welke uitgave blijkbaar wel in een behoefte voorzag en waardoor dus koopkracht in beslag werd genomen. Het Hof meende dat: concurreren is een enger begrip dan het beïnvloeden van het bestedingspatroon.

69. H.R. 25-1-1961, niet opgenomen in B.N.B., te vinden in F.E.D. Vpb. art. 2 : 3, alsmede in het kort bij J. F. M. Giele in W. 1961/4562.

Ten tweede is er in de tekst van het Besl. Vpb. naar de bewoordingen sprake van een personificatie van de onderneming. Indien het gaat om de vraag wie in de rechtsbetrekking tot de fiscus als belastingsubject drager is van de rechten en plichten ziet deze wijze van formuleren, in het licht van het in Nederland geldende rechtstelsel (zie 3.12), op de onderneming in verhouding tot een subject. En hieruit volgt dat alsdan het subject ook slechts in verhouding tot de onderneming relevant is en dat is het subject in een bepaalde kwaliteit. Deze kwaliteit wordt volgens het Besl. Vpb. bepaald door het 'uitoefenen' van een met name genoemd soort bedrijf. Hieruit volgt tevens dat één openbaar lichaam evenveel malen belastingplichtig is als hij de genoemde kwaliteit bezit <sup>70</sup>.

### 3.3 Het drijven van een onderneming in het Besl. Vpb.

In 3.12 hebben wij erop gewezen dat de rechtens relevante betrekkingen welke bestaan tussen een onderneming als geheel dan wel tussen afzonderlijke, door het ondernemingsbegrip omvatte, verschijnselen en gedragingen of groepen van verschijnselen en gedragingen enerzijds en een of meer subjecten anderzijds, voor verschillende onderdelen van het positieve recht verschillend worden uitgewerkt.

In 3.22 hebben wij deze betrekking voor het Besl. Vpb. aangeduid met 'het drijven van een onderneming' zonder daarbij in te gaan op de vraag van welke aard de aldus benoemde betrekking is, noch hebben wij aangegeven op welke wijze de onderneming een subject aangaat, als men zegt dat hij de onderneming drijft.

Taalkundig <sup>71</sup> drukt het drijven (van een onderneming) uit: nopen in de gewenste richting te gaan. Het belastingrecht staat, in zoverre het mede aangevend wordt ter bereiking van economische doeleinden, weliswaar niet geheel

70. Indien § 4, lid 8, van de Leidraad Besl. Vpb. stelt dat het overheidsbedrijf zelve belastingplichtig is, dan is dit onjuist indien het daarbij gaat om het rechtssubject dat in de rechtsbetrekking tot de overheid drager is van rechten en plichten. In deze zin is het openbaar lichaam in kwaliteit belastingplichtig. Vermits er rechtens meer rechtssubjecten zijn indien een rechtssubject in verschillende hoedanigheden optreedt, en het Besl. Vpb. in beginsel niet toelaat verliezen van een rechtssubject met winsten van een ander rechtssubject te compenseren, zal zulks evenmin het geval zijn met winsten en verliezen van verschillende zogenaamde overheidsbedrijven.

71. *Van Dale*, Groot Woordenboek, op 'drijven'.

onverschillig tegenover de weg welke een onderneming volgt, het middel echter dat het belastingrecht te dien einde ter beschikking staat, is rechtstreeks gericht op het materieel doen ontstaan van een belastingschuld, waarbij dan ook niet rechtstreeks in de door een onderneming gevolgde weg wordt ingegrepen. In het Besl. Vpb. gaat het primair niet om de vraag welk subject de door de onderneming gevolgde weg aangaat. Voor het Besl. Vpb. is de vraag wie, hetgeen door het Besl. Vpb. als voorwerp der belasting is aangewezen, dit is de winst, aangaat en wel als winst uit onderneming.

Wat de wijze van het aangaan betreft bezigt de Wet I.B. 1964 evenals het tot voor kort geldende Besl. I.B. de term 'genieten'. Het Besl. Vpb. zelf kent deze term slechts in art. 21 met betrekking tot de buitenlandse belastingplichtigen. Voor de binnenlandse belastingplichtigen werkt op dit punt via het ex art. 6 Besl. Vpb. toepasselijke art. 7 Wet I.B. 1964 de term 'verkrijgen'<sup>72</sup>. Aldus wordt uitgedrukt een toevloeden van de winst aan een subject<sup>73</sup>. Dit toevloeden heeft intussen niet het karakter van een daadwerkelijke stroom geld, doch heeft het karakter van een beschikbaarheid der winst voor het subject. Wij mogen dan zeggen dat de wijze waarop de winst als voorwerp der belasting een subject aangaat, gevormd wordt door beschikbaarheid van de winst voor het subject. Van de kant van het subject benaderd kan men dan spreken van beschikkingsmacht over de winst. Deze beschikbaarheid van de winst, respectievelijk beschikkingsmacht over de winst, is zowel feitelijk als normatief, zoals het winstbegrip zelve zowel feitelijk als normatief is. Uit de aard van de zaak kan er ook niet van een bloot-feitelijk winstbegrip of een bloot-feitelijke beschikbaarheid sprake zijn, omdat altijd een oordeel over de relevantie in fiscaalrechtelijke zin mede aanwezig is. Indien men spreekt van een bloot-feitelijk winstbegrip of een bloot-feitelijke beschikbaarheid in het belastingrecht kan zulks slechts op grond van het rechtsoordeel, dat het belastingrecht dit bloot-feitelijke tot rechtens relevant verklaart en dat wil in dit verband zeggen voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting rechtens relevant acht. Ook in deze zin werkt intussen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting geen bloot-feitelijk winstbegrip, noch een bloot-feitelijke beschikbaarheid, zulks vanwege de invloed van de regels van goed koopmansgebruik en het voorschrift der bestendige gedragslijn, welke

72. Art. 6 Ontwerp Vpb. bezigt wel de term 'genieten'.

73. Zulks blijkt uit de M.v.T. op het oorspronkelijk ontwerp I.B. 1958 (Gedr. st. 1958-1959, wetsontw. no. 5380, st. no. 3, blzz. 31-32).



volgens art. 9 Wet I.B. 1964 op het stuk van winst uit onderneming gelden <sup>74</sup>.

In de literatuur vindt men het beschikbaarheidsaspect waardoor de winst winst is voor een subject niet afzonderlijk behandeld. Na hetgeen wij in 1.22 over het toerekenings-element hebben gezegd, zal het geen verwondering wekken, dat wij menen, dat er alle reden is voor een afzonderlijke beschouwing van dit punt. Wij hebben de indruk, dat aldus een aantal vraagstukken tot grotere klaarheid zouden komen. Met name denken wij hier aan het door *IJsselmuiden* <sup>75</sup> aangeroerde oorzakelijkheids-principe en het realisatie-principe. Zou deze kwestie niet gemakkelijker te begrijpen zijn indien zou worden aangenomen, dat de causaliteit werkzaam in het object-element, anders mag worden beoordeeld dan de causaliteit in het toerekenings-element werkzaam (de causaliteit voor een subject)? Aangezien de wetgever zelf geen duidelijk onderscheid maakt is het zeer verklaarbaar, dat de problemen van winst en voor het subject fiscaalrechtelijk beschikbare winst als een vraagstuk betreffende het fiscale winstbegrip worden behandeld.

Het is echter onjuist over het hoofd te zien, dat de betrekking tussen het object-element en het subject-element niet enkel van het eerstgenoemde element uit benadering behoeft.

Indien, zoals in het Besl. Vpb. het ondernemingsbegrip, gelijk hiervoor betoogd, een subject-bepalende rol heeft te vervullen, is het noodzakelijk de betrekking tussen object-element en subject-element ook vanuit het subject-element te benaderen. Dit doende blijkt de beschikkingsmacht over de winst niet uitsluitend beslissend. Er moet bijkomen dat de onderneming welker winst het voorwerp der belasting is, ten opzichte van de belastingplichtige die over de winst beschikkingsmacht heeft, bestaat.

In het Besl. Vpb. is dit zo, indien de belastingplichtige de onderneming drijft of, in de terminologie van het Besl. Vpb., het bedrijf uitoefent. Wij kunnen

74. Men zie over de beïnvloedbaarheid door de belastingplichtige zowel voor wat betreft het fiscale winstbegrip zelve en de fiscaalrechtelijk relevante beschikbaarheid van de winst voor de belastingplichtige bij *D. Brüll*, Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip. Deze beïnvloedbaarheid is voor het object-element en het toerekeningselement voor zover betreffende andere baten dan die uit onderneming veel geringer. Zie hierover *J. E. A. M. van Dijk*, Het moment waarop inkomsten worden genoten.

75. *Tb. S. IJsselmuiden*, De fiscale balans, blz. 28, spreekt van een zeker evenwicht tussen wat hij noemt het economisch oorzakelijkheids-principe en het realisatie-principe. Zie voor nadere motivering *D. Brüll*, o.c. blz. 40.

hier wederom van een beschikkingsmacht spreken, een beschikkingsmacht namelijk over de onderneming.

Omdat aan het ondernemingsbegrip het winststreven eigen is, omvat de beschikkingsmacht over de onderneming mede de beschikkingsmacht over de winst.

In het kader van het drijven ener onderneming heeft laatstbedoelde macht over de winst een enigszins andere zin dan in de hiervoor gaande beschouwingen. Daar toch ging het over deze macht in verband met de beschikbaarheid van de winst, hier echter in verband met het beogen van de winst. Voorts spelen hier rechtsverhoudingen van het subject tot de onderneming van andere dan fiscaalrechtelijke aard de rol van feitelijkheden, welke bij de beoordeling der beschikkingsmacht in verband met de beschikbaarheid van de winst overwegend door bedrijfseconomische data worden vervuld.

Dit onderscheid voor ogen houdend zou het evenzeer onjuist zijn te menen, dat de beschikkingsmacht in verband met de beschikbaarheid van de winst geen rol te vervullen heeft voor het verstaan van de juiste betekenis van de beschikkingsmacht over de onderneming. Integendeel voorop moet worden gesteld, dat het drijven van een onderneming behoort te worden verstaan in functie van het beschikbaar komen van de winst voor een subject, zodat het drijven van een onderneming opgenomen blijft in de onderlinge verwevenheid der grondelementen. Indien wij hierna over beschikkingsmacht over de winst spreken hebben wij daarbij deze macht op het oog in verband met de beschikbaarheid van de winst voor een subject. In deze beschikbaarheid zit voor een zeer belangrijk deel ook het enkele ter beschikking staan van geldmiddelen in dier voege, dat het subject in staat is deze tot betaling van verschuldigde belasting aan te wenden.

Het komt ons voor dat de beschikkingsmacht over de onderneming twee aspecten vertoont, welke in onderlinge wisselwerking antwoord geven op de vraag welk subject voor het belastingrecht een onderneming drijft. Ons inziens gaat het erom vast te stellen welk subject de door de onderneming gebundelde verschijnselen en gedragingen op zodanige wijze aangaat dat dit subject:

1. geheel of gedeeltelijk beschikkingsmacht heeft over exploitatie, staking of overdracht der onderneming,
2. de goede en kwade kansen van de onderneming geheel of gedeeltelijk voor zijn rekening heeft.

De beschikkingsmacht over de winst is aldus gefundeerd op een betrekking tot de onderneming welke in volle omvang is samengesteld uit beheer, beschikking anders dan als beheer<sup>76</sup> en risico ter zake van een onderneming. De genoemde aspecten spelen niet in alle gevallen dezelfde rol. Nu eens zal het accent meer op het ene aspect dan weer op het andere vallen. In het bekende verhuurarrest<sup>77</sup> valt het accent sterk op eerstgenoemd aspect. In dit arrest bleef degene die de exploitatie uit handen gaf en de goede en kwade kansen der onderneming belangrijk reduceerde door een vaste huursom te bedingen, toch opbrengst uit onderneming genieten, toen de H.R. ten opzichte van de oorspronkelijke exploitant noch staking, noch overdracht aanwezig oordeelde.

Het subject of de subjecten aan wie de zoëven beschreven beschikkingsmacht toekomt, zijn het door wie de werking van het subject-element in het object-element en de kwantificatie daarvan plaatsvinden. Op dit subject of op deze subjecten moeten de verplichtingen bedoeld in art. 11, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 8a, lid 1, Besl. I.B.), het voornemen ex. art. 14, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 11 Besl. I.B.), het winsttoogmerk enz. betrekking hebben.

Ook als men, zoals *Nijman*<sup>78</sup>, de bron van winst in het belastingrecht niet gelegen acht in de onderneming, doch in het drijven van de onderneming, kan men niet aan de vraag voorbij wanneer er dan sprake is van het drijven ener onderneming. Voor *Nijman* is enkel de relatie tussen subject en resultaat van belang, een relatie omschreven als rechtstreeks toevloeien.

Wil er van winst uit onderneming ten opzichte van een belastingplichtige sprake kunnen zijn dan zal deze winst inderdaad voor hem beschikbaar moeten komen. De vraag of dit beschikbaar komen op zichzelf al dan niet rechtstreeks geschiedt is ons inziens niet van wezenlijk belang om tot genieten van winst uit onderneming te besluiten. Waar het op aankomt is of de betrekking van dat subject tot die onderneming een rechtstreekse is. Dit punt is derhalve niet gesitueerd in de betrekking subject-winst, maar in de betrekking subject-onderneming. Noodzaak is met andere woorden dat de rechts-

76. E. M. Meijers wijst er in zijn toelichting op art. 3.7.1.2 Nw. B.W. op, dat wat in technische zin daden van beschikking zijn, zoals vervreemding of bewaring van goederen, in omstandigheden als daden van beheer worden beschouwd en door het beheer, gezien als 'normale exploitatie van goederen en om deze rentedragend te maken', wordt gevorderd.

77. H.R. 26-1-1955, B.N.B. 1955/216, noot M. A. Wisselink.

78. O. H. Nijman, Het ondernemersbegrip in art. 17, lid 1, van het Besluit op de Inkomstenbelasting, W. 1964/4697-4699.



macht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer, alsmede het risico-aspect, een rechtstreekse rechtsmacht en een rechtstreeks risicolopen inhouden.

De Wet I.B. 1964, hoewel niet meer met zoveel woorden als met name in art. 31, lid 1, onder 1, Besl. I.B. het geval was, gaat uit van de mogelijkheid van een beschikbaarheid van winst voor een belastingplichtige op andere grond dan op grond van de in het drijven der onderneming besloten liggende relatie tot een onderneming. Kenmerkend voor de betrekking van een subject tot een onderneming wat betreft diens macht over exploitatie, staking of overdracht en het voor diens rekening komen van de goede en kwade kansen in het licht van de beschikbaarheid van winst, is juist dat een onmiddellijke relatie tot de onderneming aanwezig is.

Evenmin als voor de vraag welke zaken door het functionele verband van een onderneming worden omvat, zonder meer beslissend is krachtens welke rechtsverhouding deze zaken ten dienste van de onderneming staan, is de rechtsverhouding, waarin een subject tot een onderneming als geheel of een of meer harer bestanddelen staat, zonder meer beslissend voor het antwoord op de vraag of deze de onderneming fiscaalrechtelijk drijft. Op zichzelf is dan ook niet zonder meer beslissend of een subject zakenrechtelijk volle eigenaar is van een onderneming of van een of meer daartoe behorende zaken, hij bloot-eigenaar, vruchtgebruiker, erfpachter, huurder, bruiklener, verbintenis-rechtelijke gerechtigde tot een deel van de winst enz. is, om al dan niet tot drijven van de betrokken onderneming voor het belastingrecht te besluiten.

Beslissend is wat deze rechtsverhouding in concreto voor het subject betekent uit een oogpunt van rechtsmacht over exploitatie, staking of overdracht en het voor diens rekening komen van de goede en kwade kansen, in het licht van de fiscaalrechtelijk relevante beschikbaarheid van de winst uit de onderneming. Wil men hier met de H.R.<sup>80</sup> van 'economische eigenaar' spreken, dan behoeft zulks geen bezwaar te zijn, mits men daarbij voor ogen houdt dat daarbij wordt uitgedrukt de volgens het positieve belastingrecht relevante relatie tussen een subject en een onderneming. Wij geven er de voorkeur aan om in overeenstemming met de terminologie van de Wet I.B. 1964 en het ontwerp Vpb. deze relatie weer te geven met de woorden 'drijven van een onder-

80. H.R. 24-12-1957, B.N.B. 1958/84, noot *Hellema*.

neming' welke relatie naar inhoud bepaald wordt op de hiervoor aangegeven wijze.

Deze betekenisbepaling dient uiteraard niet te geschieden met het oog op wat daaruit voortvloeit voor de privaatrechtelijke rechtsverhoudingen, doch gelet op de belastingheffing ter zake van winst uit onderneming. Daarbij speelt, naast de privaatrechtelijke inhoud van de factoren die het drijven ener onderneming constitueren, de effectieve betekenis een rol, de belastingwet zelve kan—het zij volledigheidshalve opgemerkt—een beslissing ter zake inhouden.

Uit het vorenstaande volgt dat de concrete omstandigheden van een voorliggende verhouding beslissen of er sprake is van het drijven van een onderneming. Wil men de vraag stellen of de bloot-eigenaar een onderneming drijft, dan valt deze vraag slechts te beantwoorden na een oordeel over de implicaties van de blote eigendom met betrekking tot de beide hiervoor, als voor het belastingrecht relevant aangeduide aspecten van het drijven van een onderneming<sup>81</sup>.

Met betrekking tot de belastingplichtigen genoemd in art. 2, lid 1, onder 1, 2 en 3, Besl. Vpb. heeft deze vraag intussen nimmer te worden gesteld.

Nu er immers krachtens het bepaalde in art. 8 Besl. Vpb. te hunner aanzien altijd een onderneming is, moeten deze ook altijd geacht worden een onderneming te drijven omdat dit de uitdrukking is van de relevante betrekking tussen de belastingplichtige en een onderneming.

Intussen leidt een dergelijke wettelijke veronderstelling soms tot moeilijkheden zodra de werkelijkheid afwijkt van hetgeen deze voor de toepassing van de belastingwet verondersteld wordt te zijn. De toepassingsvragen rond de zogenaamde 'lege n.v.' komen juist hieruit voort dat in werkelijkheid niet langer door de betrokken naamloze vennootschap een onderneming gedreven wordt, terwijl anderzijds een geleden verlies, als klevende aan de belastingplichtige, rechtens en in werkelijkheid blijft bestaan<sup>82</sup>.

81. In H.R. 29-6-1916, B. 1434, worden beide aspecten onderzocht met betrekking tot een stichting enig erfgenaam van een vermogen waartoe een onderneming behoorde, verkregen onder de last van vruchtgebruik.

82. Het is op zijn minst zeer twijfelachtig of wel terecht van misbruik mag worden gesproken (res. 13-3-1962, no. B2/4269, B.N.B. 1962/206) ten aanzien van handelingen gebaseerd op in de wet zelve neergelegde veronderstellingen die de vraag naar de werkelijke feiten buiten (Vervolg van noot 82 op pag. 75)

### 3.4 Het ondernemingsbegrip en de overige grondelementen

In dit geschrift, dat handelt over de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, zou een behandeling van het ondernemingsbegrip in verband met de overige elementen waarmee in het Besl. Vpb. het ontstaan der belasting-schuld wordt opgebouwd, ons te ver voeren. Anderzijds lijkt een enkele beschouwing op dit punt onontbeerlijk tot goed begrip van hetgeen wij reeds zeiden.

Als een element van het ondernemingsbegrip hebben wij genoemd de gericht-heid op voortbrenging van economische goederen. Met betrekking tot het landbouwbedrijf uit het niet meer in de Wet I.B. 1964 bekende art. 18 Besl. I.B.<sup>83</sup> heeft de H.R.<sup>84</sup>, hoewel het betreffende artikel uitdrukkelijk sprak van gerichtheid op de voortbrenging van de daar nader omschreven economische goederen, beslist dat niet de gerichtheid op, doch de daadwerkelijke voortbrenging beslissend is; echter voor de berekening van winst uit landbouwbedrijf behaald met de liquidatie werd de nog niet afgewikkelde gerichtheid voldoende geacht<sup>85</sup>.

Men kan zich afvragen of een verfijning van het ondernemingsbegrip niet te ver gaat waaruit met betrekking tot het object-element verschillen voortvloeien, hoewel het betreft ondernemingen die naar het voortgebrachte econo-misch goed van dezelfde soort zijn. Ook voor de vennootschapsbelasting gaat het meermalen, bijvoorbeeld in art. 9 Besl. Vpb., om hetgeen de onder-neming in feite aan economische goederen voortbrengt.

*Noot: 82 (vervolg van pag. 74)*

discussie stellen. Zie voor bezwaren tegen deze resolutie, *D. Brill*, De fiscus en de lege n.v., *W.* 1962/4598 en *A. J. van Soest*, Lege naamloze vennootschappen met compensabele verliezen, *N.V.* juni 1962, jrg. 40, no. 3, blz. 33. Zie over de kwestie der 'lege' n.v.'s in meer algemene zin *Y. D. C. van Duyn*, Ge- of misbruik maken van n.v.'s met compensabele verliezen, *W.P.N.R.* 1962/4730, naar aanleiding van H.R. 21-3-1962, B.N.B. 1962/139, noot *Hellema*.

Art. 19, lid 6, van het ontwerp Vpb. wil de gevolgen der overigens geldende veronderstelling, met betrekking tot bepaalde gevallen inperken. Men kan zich afvragen of de voorgestelde rege-ling al dan niet, zowel de grenzen van het beoogde globale evenwicht (zie hierover *L. Roeloffs*, Dubbele belastingheffing van dividenden, blzz. 56 e.v.) overschrijdt, als in strijd komt met het in de rechtvaardigheid besloten liggende gelijkheidsbeginsel.

83. Aangezien in art. 8, onder b, Wet I.B. 1964 de eerder in art. 6, lid 2, Besl. I.B. opgenomen vrijstelling - zij het enigszins gewijzigd - is gehandhaafd, blijft de vraag van belang wanneer er een landbouwbedrijf is en wat daartoe behoort.

84. Twee arresten van 23-11-1955 opgenomen respectievelijk in B.N.B. 1956/38 en 39, noot *M. J. H. Smeets*.

85. H.R. 5-2-1964, B.N.B. 1964/70.



De Wet I.B. 1964 onderscheidt in art. 4 het object-element in:

- a. winst uit onderneming;
- b. zuivere inkomsten uit arbeid, uit vermogen of in de vorm van bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen;
- c. winst uit aanmerkelijk belang.

Door de werking van art. 8 Besl. Vpb. kunnen deze onderscheidingen voor de belastingplichtigen waarvoor dit artikel geldt niet werken.

Door wetsduiding toch worden alle vermogensbestanddelen door de onderneming omvat<sup>86</sup>. Maar dit verhindert niet om voor het object-element in de vennootschapsbelasting te blijven stellen dat slechts winst is hetgeen uit onderneming<sup>87</sup>—opgevat met inachtneming van art. 8 Besl. Vpb.—wordt verkregen. Herhaaldelijk heeft de H.R.<sup>88</sup> dan ook terecht ter beantwoording van de vraag of een inkomst of uitgaaf tot de winst behoort, de oorzaak<sup>89</sup> beslissend geacht.

De object-bepalende werking van het ondernemingsbegrip blijkt ten overvloede uit het volgende. Soms worden buiten de winst (en/of verlies) gesteld voordelen (en/of nadelen) genoten uit een onderneming als eenheid of uit een onderdeel daarvan, welke onderneming, respectievelijk onderdeel daarvan, bepaald wordt naar de soort der economische goederen waarop de voortbrenging is gericht. Aldus behoren bijvoorbeeld niet tot de winst dividenden genoten door beleggingsmaatschappijen (art. 11. Besl. Vpb.) onder de voor-

86. Ten onrechte stelt *C. van Soest* dan ook in zijn annotatie in W. 1960/4518 op H.R. 1-6-1960, B.N.B. 1960/196, noot *M. J. H. Smeets*, dat art. 8 Besl. Vpb. niets te maken heeft met het winstbegrip zoals dit is neergelegd in art. 6 Besl. I.B. (thans art. 7 Wet I.B. 1964).

87. In dezelfde geest *J. A. Fray*, Fiscaal en privaatrecht rond rechtspersonen, blz. 18. Zie ook *Tekenbroek* in noot op H.R. 4-4-1956, B.N.B. 1956/198, betreffende de vraag of een schenking aan een naamloze vennootschap tot de winst behoort.

88. H.R. 29-4-1953, B.N.B. 1953/157; 3-4-1957, B.N.B. 1957/165, noot *M. J. H. Smeets*, in welke arresten met zoveel woorden de oorzaak van de bate wordt aangewezen. In H.R. 10-6-1956, B.N.B. 1956/244 en H.R. 1-6-1960, B.N.B. 1960/196, noot *M. J. H. Smeets*, is niet uitdrukkelijk de causale relatie aangewezen. Zie hierbij ook H. R. 28-6-1944, B. 7881, de resoluties van 15-3-1944, no. 2, en 26-5-1944, no. 58, opgenomen in V.S. Vpb. aant. 23 op art. 6 Besl. Vpb. jo. art. 7 Besl. I.B., alsmede R.v.b. Amsterdam 17-3-1945, B. 8183.

89. Zie over de onderneming als bron van inkomen *B. Schendstok*, o.c. blzz. 46 e.v. In de bespreking van dit werk heeft *M. J. H. Smeets*, W. 1960/4522-4523-4529, tegen het begrip bron van inkomen bezwaren gemaakt, zonder evenwel het idee der causaliteit te verwerpen. De M.v.T. op het ontwerp I.B. 1958 (Gedr. st. 1958-1959 wetsontw. no. 5380, st. no. 3, blz. 32) deelt mee dat het ontwerp tegenover de rangschikking van de bestanddelen van het onzuivere inkomen naar de oorzaken vervat in het Besl. I.B., stelt een rangschikking dezer bestanddelen 'naar de onderscheiden uit hun aard voortvloeiende berekeningswijzen'. Naar de bewoordingen van het ontwerp wordt die aard intussen door de herkomst - en dat is de oorzaak - bepaald. Het moge zo zijn dat het winstbegrip in abstracto betrekking heeft op 'elk voor- of nadeel, dat binnen het bedrijf opkomt', aldus *D. Brüll*, o.c., blz. 39, daarmee is echter de causaliteit niet buiten werking gesteld, zeker niet in die zin dat dit voor- of nadeel voor een belastingplichtige uit het betreffende bedrijf moet voortkomen en bijvoorbeeld niet uit vermogen.

waarden welke daarvoor overigens in of krachtens het Besl. Vpb. zijn of worden gesteld. Soms ook spelen afzonderlijke vermogensbestanddelen of groepen van vermogensbestanddelen door de onderneming ingevolge art. 8 Besl. Vpb. omvat, een rol voor de vraag wat tot de winst behoort, zoals het geval is ten aanzien van de deelnemingsvrijstelling genoemd in art. 10 Besl. Vpb.

Door de werking van art. 8 Besl. Vpb. is het ondernemingsbegrip voor de belastingplichtigen bedoeld in art. 2, lid 1, onder 1, 2 en 3, Besl. Vpb. naar inhoud en omvang niet gelijk aan dat uit de Wet I.B. 1964.

Zulks is anders voor de belastingplichtigen in art. 2, lid 1, onder 4 en 5. Voor het object-element geldt ten aanzien van laatstgenoemde belastingplichtigen het object-bepalende ondernemingsbegrip uit de Wet I.B. 1964. Een afwijking is er intussen ook hier en wel door de uitbreiding van het ondernemingsbegrip gelegen in art. 2, lid 2, Besl. Vpb., welk artikel in het algemeen spreekt van 'voor de toepassing van dit besluit'.

Ook met betrekking tot het maatstaf-element is het ondernemingsbegrip van belang. Ten aanzien van sommige lichamen die zich op een bepaalde wijze met de woningbouw bezighouden wordt winst slechts in aanmerking genomen voor zover meer dan... (zie art. 10 Wet Belastingherziening 1950, S. K423). Lichamen die het verzekeringsbedrijf uitoefenen mogen onder zekere voorwaarden toevoegingen aan een egalisatiereserve van de winst aftrekken (6e Aanv. besch. Vpb. 1942). Met betrekking tot naamloze vennootschappen die het hypotheekbankbedrijf uitoefenen wordt onder zekere omstandigheden de winst, alvorens de belasting wordt berekend, op zekere wijze verminderd (art. 2, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942).

Art. 8 Besl. Vpb. werkt uiteraard in het maatstaf-element door. De bedragen waarmee de winst kan worden verminderd alvorens daarop het tarief wordt toegepast blijven vanzelfsprekend deel uitmaken van de vermogensbestanddelen der onderneming. Voor hen die van oordeel zijn dat art. 8 Besl. Vpb. uitsluitend een maatstaf-bepalende functie heeft in het kader van een berekeningsmethode, namelijk door vermogensvergelijking, is de waarde van art. 8 Besl. Vpb. met het vervallen der genoemde berekeningsmethode<sup>90</sup> sterk verminderd. Zoals hiervoor betoogd gaat het in art. 8 Besl. Vpb. echter niet

90. Wet belastingherziening 1950, wet van 29-9-1950, S. K423.

primair om de vermogensbestanddelen ener onderneming naar hun hoegrootheid, doch om een kwalificatie van hetgeen aan vermogensbestanddelen wordt aangetroffen <sup>91</sup>.

In de tariefsfeer werkt art. 7, 8e Aanv. Besch. Vpb. 1942, dat een bijzonder tarief kent onder meer afhankelijk van de soort onderneming bepaald naar de soort der economische goederen op de voortbrenging waarvan zij is gericht (de zogenaamde besloten kredietverenigingen).

Uit al hetgeen wij hebben gezegd zal het duidelijk zijn dat de wetgever aan omstandigheden welke betrekking hebben op de onderneming een rol kan toebedelen bij onderscheiden grondelementen. Het valt buiten het kader van dit geschrift om na te gaan welke rechtsgevolgen verbonden zijn aan het feit dat aan een bepaalde omstandigheid werking is toegekend bij het object-element ter onderscheiding van de rechtsgevolgen indien zulks bij het maatstaf-element of het tarief-element ware geschied. Het behoeft geen betoog dat de hier aangeroeerde kwestie van groot gewicht is.

Het is op zichzelf reeds zinvol te kunnen constateren dat de omstandigheid dat een onderneming die zich toelegt op effectenbelegging onder de voorwaarden bedoeld in art. 5, lid 4, Besl. Vpb., bij het subject-element werkt en onder de voorwaarden bedoeld in art. 11 Besl. Vpb., bij het object-element. Zulks ontvangt eerst zijn volle betekenis na een zorgvuldige analyse van de rechtsgevolgen welke zich in het een of het andere geval overigens voordoen.

91. Vergelijk *M. J. H. Smeets* in noot op H.R. 13-3-1957, B.N.B. 1957/141. Zie ook diens noot op H.R. 2-4-1952, B. 9209 opgenomen in Fiscaal arrestenboekje no. 26.



## De binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 in het algemeen beschouwd

In het voorgaande hoofdstuk is gebleken, dat het ondernemingsbegrip naast een object-bepalende, een subject-bepalende functie heeft en dat de betrekking tussen de onderneming en het subject wordt uitgedrukt door 'het drijven van een onderneming'.

Wij hebben gezegd dat het 'drijven van een onderneming' omvat rechtsmacht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer alsmede het lopen van risico, te beoordelen in het licht van beschikkingsmacht over de winst uit onderneming.

In dit hoofdstuk willen wij ons in het algemeen bezighouden met de subjecten die in het Besl. Vpb. als belastingplichtigen zijn aangewezen. Hier zal nader moeten blijken hoe men de uitwerking van het subject-element in het Besl. Vpb. dient te verstaan naar zijn dubbele zijde, namelijk in de rechtsbetrekking tot de overheid en in de betrekking tot de onderneming.

Als steeds blijft onze beschouwingwijze rechtstheoretisch.

### 4.1 Het subject-element in het Besl. Vpb. ten opzichte van het subject-element in de Wet I.B. 1964

#### 4.11 De plaats van de belastingplichtigen in het Besl. Vpb. ten opzichte van de belastingplichtigen in de Wet I.B. 1964

Er is wel betoogd<sup>1</sup> dat het in de vennootschapsbelasting om de onderneming

1. *L. J. v. d. Herberg*, Aard en grondslagen van de vennootschapsbelasting. Mndb. v. Bel.r., jrg. 31, no. 7/8, blz. 109, no. 11, blz. 178, jrg. 32, no. 1, blz. 7.

als zodanig gaat en dat het probleem van de vennootschapsbelasting zou zijn opgelost, indien met de feitelijk verschillende mate van verzelfstandiging rekening gehouden zou kunnen worden. Het Besl. Vpb. zou dan een belasting zijn van een in zekere fase van verzelfstandiging verkerende ondernemingen, waarbij het Besl. Vpb. ten onrechte in hoofdzaak de rechtspersoonlijkheid als criterium zou hanteren <sup>2</sup>.

Hierin gaat een zekere verabsolutering schuil van de onderneming als entiteit op zich. Zulks is echter voor het in Nederland geldende rechtstelsel onjuist. De onderneming zelf staat immers altijd in betrekking tot een subject, dat de onderneming drijft en zonder dat dit subject met de onderneming samenvalt in die zin, dat het subject niets anders is dan de onderneming die het drijft en daarmee derhalve geïdentificeerd kan worden.

In overeenstemming met het geldende rechtstelsel behoort dan ook het subject dat de onderneming drijft wel te worden onderscheiden van de door de onderneming omvatte verschijnselen en gedragingen.

Indien de overheid ter zake van het winst- (of verlies-) verschijnsel belasting wil heffen, zal steeds het subject moeten worden aangewezen, waarin de belastingschuld materieel zal kunnen ontstaan, terwijl dan tevens de betekenis van dit subject voor de door de onderneming gebundelde verschijnselen en gedragingen en de in verband daarmee voor het ontstaan der materiële belastingschuld relevant geachte factoren kan en moet worden vastgesteld.

Voor wat betreft de object-bepalende rol van het ondernemingsbegrip kan, bij verwaarlozing van een aantal bijzonderheden, nog wel gezegd worden, dat het om de onderneming gaat, namelijk om de onderneming en wat daaraan door het Besl. Vpb. wordt gelijkgesteld, als oorzaak van winst (of verlies). Ook als men van oordeel zou zijn, dat de bedrijfswinst zozeer van andere aard zou zijn vergeleken met andere door het inkomensbegrip omvatte verschijnselen dat een geheel eigen behandeling geboden is, dan blijft de vraag in wie te dier zake de belastingschuld materieel zal kunnen ontstaan en welke betekenis aan dit subject voor de object-bepaling moet worden toegekend <sup>3</sup>.

In het vorige hoofdstuk is gebleken, dat een rechtssubject op verschillende

2. *L. J. v. d. Herberg*, o.c. blz. 10.

3. Terecht wordt dan ook in het 1e rapport van de belastingstudiegroep van het Katholiek verbond van werkgeversvakverenigingen, blz. 23, dat zich op genoemd verschil in karakter baseert, de vraag naar de belastingplicht ter zake van de bedrijfswinst afzonderlijk gesteld.

wijzen in betrekking tot een onderneming kan staan en dat het in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting gaat om de betrekking welke met de woorden 'het drijven van een onderneming' wordt uitgedrukt.

De verschillen in positiefrechtelijke uitwerking der kwalitatieve en kwantitatieve grondelementen in de Wet I.B. 1964 enerzijds en het Besl. Vpb. anderzijds komen dan ook niet zozeer daarvandaan, dat het ondernemingsbegrip op zichzelf of het drijven-ener-onderneming op zichzelf, naar inhoud en omvang verschillend is, als wel daarvandaan, dat onder de subjecten die in de ene, respectievelijk de andere regeling, worden beschouwd als degenen die de onderneming drijven, voor de belastingheffing relevant geachte verschillen worden aangetroffen.

Indien het juist zou zijn, zoals § 1, lid 3, Leidraad Besl. Vpb. schrijft, dat de vennootschapsbelasting 'is opgetrokken op de gedachte dat naamloze vennootschappen en andere lichamen ten aanzien van de heffing van belastingen in dezelfde positie behoren te verkeren als natuurlijke personen. Wat voor de natuurlijke personen de inkomstenbelasting is, is de vennootschapsbelasting voor de lichamen'; dan nog zijn er naar positiefrechtelijke uitwerking zoveel verschillen dat de gedachte, waarop het Besl. Vpb. heet te zijn opgetrokken, bezwaarlijk doorheen de positiefrechtelijke gestalte valt te onderkennen, indien althans het 'in dezelfde positie' meer is dan een vage gelijkenis in uitwerking. Ook als men de aangehaalde tekst zou verstaan als uitdrukking gevende aan de gedachte dat de in het Besl. Vpb. aan de onderscheiden grondelementen gegeven uitwerking op zichzelf en los van de concretisering der grondelementen in het tot 1 januari 1965 gegolden hebbende Besl. I.B., sedertdien Wet I.B. 1964, moet worden beoordeeld en dat de Besluitgever derhalve voorbij zou zijn gegaan aan de betekenis van die uitwerking voor de concretisering in het Besl. I.B. en omgekeerd, ook dan stemt zij niet overeen met de positiefrechtelijke vormgeving.

Het onderscheid dat het Besl. Vpb. maakt in groepen belastingplichtigen, de mate waarin met verschillende soorten ondernemingen wordt rekening gehouden, het proportionele tarief en vele andere punten in de uitwerking van de grondelementen zijn in het Besl. I.B., en ook thans in de Wet I.B. 1964, onbekend; van de andere kant zijn vrijstellingen als de deelnemingsvrijstelling slechts ten volle verklaarbaar uit een door de Besluitgever onderkende samenhang tussen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting<sup>3a</sup>.

(Zie noot 3a op pag. 82)



Bij de kamerbehandeling van de Wet I.B. 1964 is, en van het ontwerp Vpb. 1960 is tot heden, een stelling vergelijkbaar met die zojuist uit de Leidraad Besl. Vpb. aangehaald niet geponeerd. Wel is veel aandacht besteed aan verschillen tussen met name de naamloze vennootschap die een onderneming drijft enerzijds en een natuurlijk persoon, die zulks doet, anderzijds. In de memorie van toelichting op het oorspronkelijk ontwerp I.B.<sup>4</sup> evenals in de nota van 27 juli 1960 betreffende de belastingherziening<sup>5</sup> is voor door naamloze vennootschappen gedreven ondernemingen kenmerkend geacht 'de gescheidenheid van ondernemer en kapitaalverschaffer', welke gescheidenheid bij natuurlijke personen zou ontbreken. In de memorie van antwoord op het ontwerp Vpb.<sup>6</sup> wordt gezegd, dat de naamloze vennootschap zich vertoont: 'als een afgezonderd, van de aandeelhouders gescheiden stuk bedrijvigheid'<sup>7</sup>. Hieruit mag worden afgeleid, dat althans de regering relevante verschillen aanwezig acht tussen subjecten welke in de inkomstenbelasting en die welke in de vennootschapsbelasting behoren te worden betrokken. Men dient hierbij te bedenken, dat zowel de steller van de Leidraad Besl. Vpb. als de steller van de regeringsstukken op de ontwerpen I.B. en Vpb. bij hetgeen omtrent de relevante verschillen wordt opgemerkt, niet enkel het subject-element op het oog hebben, doch mede de positiefrechtelijke uitwerking welke aan de overige kwalitatieve en kwantitatieve grondelementen is of moet worden gegeven.

De uitwerking dezer laatste is anders dan in het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, en wel vanwege relevante verschillen onder de belastingplichtigen, terwijl de keuze der belastingplichtigen in het Besl. Vpb., gegeven het betrekken van natuurlijke personen als belastingplichtigen in het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, afhankelijk is van de voorgenomen uitwerking der overige kwalitatieve en kwantitatieve grondelementen, zowel als van de omstandigheid dat in een aantal gevallen niet gezegd kan worden dat natuurlijke personen een onderneming drijven. Indien dan ook op verschillen in subjecten, betrokken in het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, respectievelijk het Besl. Vpb., wordt gewezen, is geredelijk aan te nemen dat gezocht wordt naar zodanige ver-

3a. Aldus *L. Lancée* in zijn bespreking van het boek van *J. H. Christiaanse*, Deelnemingsvrijstelling, opgenomen in W.P.N.R. 1963/4775.

4. Gedr. st. 1958-1959, wetsontrw. no. 5380, st. no. 3, blzz. 15 en 16.

5. Gedr. st. 1959-1960, wetsontrw. nos. 5380 en 6000, st. no. 9, blz. 16.

6. Gedr. st. 1962-1963, wetsontrw. no. 6000, st. no. 9, blz. 2.

7. Deze gedachten vindt men ook, - zij het in andere bewoordingen - in de M.v.T. op het ontwerp I.B. 1958. Gedr. st. 1958-1959, wetsontrw. no. 5380, st. no. 3, blz. 15.

schillen, dat deze in staat zijn de bestaande of ontworpen uitwerking als geheel te dragen.

In het bijzonder toegespitst op de uitwerking van het subject-element is de vraag naar de relevante verschillen, een vraag betreffende de betrekking tussen onderneming en subject zoals deze vraag voor een belastingwet, welke de winst uit onderneming tot object kiest, relevant is. Zoals wij in 3.31 hebben uiteengezet, gaat het hierbij om beschikkingsmacht over de winst, gebaseerd op beschikkingsmacht over de onderneming.

Ook in de inkomstenbelasting worden subjecten betrokken die een onderneming drijven, die anders gezegd de beschikkingsmacht in beide vormen bezitten. Anders echter dan in het Besl. Vpb., waar het drijven van een onderneming regeling vindt bij het subject-element, wordt in de Wet I.B. 1964, zoals ook in het tot voor kort geldende Besl. I.B., deze materie bij het object-element geregeld, met name in art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 17 Besl. I.B.). Het is daaruit verklaarbaar, dat in de Wet I.B. 1964 de betrekking tussen subject en onderneming benaderd wordt van de kant van het object-element uit, zodat in de betreffende tekst, zoals deze in de rechtspraak verdere gestalte heeft gekregen <sup>7a</sup>, de fiscaalrechtelijke beschikbaarheid van de winst voor een subject als winst uit onderneming meer accent heeft dan de benadering van het subject-element uit, namelijk als beschikkingsmacht over de winst gebaseerd op beschikkingsmacht over de onderneming. Toch ontbreekt in de rechtspraak ook deze benadering niet <sup>7b</sup>. Zoals wij in 3.3 hebben betoogd is de verhouding tot een onderneming welke met het drijven van een onderneming wordt uitgedrukt, van meer wezenlijk belang. De daarmee gegeven benadering van het subject uit is onontkoombaar tot goed begrip van de belastingplichtigen welke in de inkomstenbelasting, respectievelijk in de vennootschapsbelasting, worden betrokken. Men ziet in feite deze benadering ook aldus uitgevoerd worden, indien in de rechtspraak de vraag aan de orde is of een onderneming aan een belastingplichtige voor de inkomstenbelasting dan wel aan een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting moet worden toegerekend.

Naar Nederlands privaatrecht kan de beschikkingsmacht over de onderne-

7a. Zie bijv. H.R. 15-11-1950, B. 8888.

7b. Zie onder meer H.R. 3-1-1940, B. 7049; H.R. 7-3-1951, B. 8963; H.R. 6-6-1956, B.N.B. 1956/273, noot *Tekenbroek*.

ming naar haar bestanddelen omschreven als een rechtsmacht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer, alsmede het lopen van risico, toekomen aan andere dan natuurlijke personen en met name aan rechtspersonen. Het Nederlands privaatrecht kent daarnaast gevallen waarin de beschikingsmacht over de onderneming, in de zin waarin wij dit bedoelen, naar haar volle omvang slechts door meer subjecten—natuurlijke personen en/of rechtspersonen—te zamen wordt gerealiseerd.

Het is duidelijk dat het belastingrecht zal moeten regelen wat er van de verschillen aan de subject-zijde in de relatie tot de onderneming fiscaalrechtelijk zal zijn. Zowel uit een oogpunt van de vraag aan welk subject de onderneming en de winst uit onderneming dienen te worden toegerekend, als uit een oogpunt van de vraag wie ter zake van de belastingschuld als subject in de rechtsbetrekking tot de overheid zal staan.

In de nota van 27 juli 1960<sup>8</sup> wordt gezegd, dat de fiscale wetgever 'een bij het civiele recht aansluitend systeem van belastingheffing' heeft tot stand gebracht. Mede in het licht van hetgeen wij zoëven hebben opgemerkt en de plaatsgehad hebbende aanwijzing der subjecten in het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, onderscheidelijk in het Besl. Vpb., mogen wij thans concluderen, dat de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting te zamen alle subjecten door wie een onderneming gedreven wordt in de belasting ter zake van winst uit onderneming betrekken en wel in dier voege, dat in de inkomstenbelasting worden betrokken de subjecten-natuurlijke personen door wie een onderneming gedreven wordt en in de vennootschapsbelasting alle andere subjecten die zulks doen.

Enkel lettende op het subject-element vervullen deze heffingen ten opzichte van elkaar dan ook een *complementaire functie*.

Het vorenstaande houdt niet in, dat de belastingplichtigen uit de Wet I.B. 1964 en de belastingplichtigen uit het Besl. Vpb., voor zover betreft de winst uit onderneming, zonder meer samenvallen of behoren samen te vallen met de gevallen waarin in het civiele recht geoordeeld wordt, dat een natuurlijk persoon of groep natuurlijke personen of een rechtspersoon een onderneming drijft. Het belastingrecht toch zal, gezien zijn eigen aard en taak, een eigen oordeel mogen hebben over de vraag welk subject als belastingplichtige voor

8. Gedr. st. 1959-1960, wetsontw. nos. 5380 en 6000, st. no. 9, blz. 4.



de ene en welk subject als belastingplichtige voor de andere belasting zal worden aangewezen, in de dubbele zin van toerekeningscentrum van de onderneming en toedelingscentrum van de rechten en plichten in relatie tot de overheid.

#### 4.12 Het probleem der samenhang tussen het Besl. Vpb. en de Wet I.B. 1964 als rechtstheoretisch vraagstuk

Zodra men aanvaardt dat als belastingplichtigen ter zake van winst uit onderneming ook andere dan natuurlijke personen kunnen worden aangewezen, zal zulks, als gevolg van de wederkerige afhankelijkheid der grondelementen, invloed hebben op de positiefrechtelijke uitwerking van de elementen toerekening, object, maatstaf en tarief welke, naast het subject-element, in de wet uitwerking behoeven.

Zulks leidt tot een beoordeling van het Besl. Vpb. op zichzelf. Een enkele blik op de artt. 13 en 14 Besl. Vpb. is voldoende om te kunnen zien, dat de positiefrechtelijke uitwerking van het object-element in het Besl. Vpb. in belangrijke mate mede bepaald wordt door de belastingplichtige die tot het object in de vereiste betrekking staat.

Alleen lettend op deze artikelen zou men spoedig tot het subjectieve karakter van het Besl. Vpb. op zichzelf beschouwd, kunnen besluiten<sup>9</sup>. Naar onze mening is echter een genuanceerder en diepgaander onderzoek vereist, een onderzoek dat zich met name uitstrekt tot de uitwerking van alle grondelementen, alvorens het Besl. Vpb. als een subjectieve belasting in de in 2.21 beschreven zin te mogen kwalificeren. Gelet bijvoorbeeld op de geringe betekenis van het subject-element bij de uitwerking van het tarief-element<sup>10</sup>, zal men eerder geneigd zijn het subjectieve karakter van het Besl. Vpb. te ontkennen<sup>11</sup>.

9. *Van Soest-Van Soest*, Belastingen, blz. 19 en blz. 262, laat het karakter kennelijk afhangen van de betekenis van het subject-element voor het object-element.

10. Het Besl. Vpb. zelf kent slechts een geringe nuancering naar de grootte van het belastbare bedrag. Art. 7, 8e, Aanv. besch. Vpb. 1942, kent een bijzonder tarief voor zgn. besloten kredietverenigingen.

11. Deze globale constatering lijkt erop te wijzen, dat het Besl. Vpb. noch duidelijk subjectief, noch duidelijk objectief is. Niet ten onrechte spreekt het rapport van het Fiscaal en Financieel comité der E.E.G., blz. 35, dan ook met betrekking tot de vennootschapsbelasting van een karakter 'dat tussen dat van de inkomstenbelasting en dat van de omzetbelasting in ligt'.

(*Vervolg van noot 11 op pag. 86*)

De vraag naar het karakter van het Besl. Vpb. wordt moeilijker nog te beantwoorden, als mede in de beschouwing wordt betrokken de betekenis van deze heffing voor degenen die met belastingplichtigen uit het Besl. Vpb. als aandeelhouder, lid, directeur of op enige andere wijze in verbinding staan, mede gelet op de belastingen waaraan deze subjecten zijn onderworpen.

Het aldus opkomende samenhangprobleem doet zich voor zowel als een vraagstuk over de verhouding van de vennootschapsbelasting tot de inkomstenbelasting, namelijk voor de subjecten die aan de inkomstenbelasting onderworpen zijn<sup>12</sup>, als als een vraagstuk binnen de vennootschapsbelasting zelf, namelijk voor de subjecten die op hun beurt ook aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn<sup>13</sup>. Indien men ook hier het karakter beoordeelt naar het daarvoor in 2.21 gegeven criterium, is de kwestie ook nu een vraag naar de mate waarin de kwantitatieve en kwalitatieve elementen positief-rechtelijk zijn uitgewerkt in betrekking tot de belastingplichtigen, nu echter niet enkel de belastingplichtigen uit het Besl. Vpb., doch ook de belastingplichtigen uit de Wet I.B. 1964.

Art. 5, lid 4, Besl. Vpb. bevat een regeling, ingevolge welke het van belang is om te weten welke natuurlijke personen als aandeelhouder tot een naamloze vennootschap in betrekking kunnen staan om te beoordelen of deze naamloze vennootschap belastingplichtig is.

Art. 9 Besl. Vpb. bevat een regeling betreffende het object-element, ingevolge welke het van belang is vast te stellen welke natuurlijke personen als spaarder tot een belastingplichtige in betrekking staan.

Deze voorbeelden zijn met andere aan te vullen. Al deze gevallen echter doen zich voor als uitzonderingen op wat overigens regel is, namelijk dat de uitwerking der grondelementen in het Besl. Vpb. niet geschiedt in betrekking tot de belastingplichtigen uit het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964. Beoordeeld vanuit de belastingplichtigen uit het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, zal dan ook het Besl. Vpb. als regel een objectief karakter bezitten.

Noot 11 (vervolg van pag. 85)

Ook M. J. H. Smeets, De economische betekenis van de belastingen, blz. 128, acht het mogelijk de vennootschapsbelasting als een persoonlijke belasting te bestempelen, omdat zij bij de lichamen dezelfde functie vervult als de inkomstenbelasting bij de natuurlijke personen, zowel als te betogen dat zij een zakelijke belasting is. Zelf brengt M. J. H. Smeets, o.c. blz. 126, de vennootschapsbelasting onder de zakelijke belastingen op overschotten.

12. Zie hierover L. Roeloffs, Dubbele belastingheffing van dividenden.

13. Zie hierover J. H. Christiaanse, Deelnemingsvrijstelling.

Hiermede is nog niets gezegd over de vraag of en in welke mate het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, zelve bij de uitwerking der grondelementen rekening houdt met de belastingschuld welke krachtens het Besl. Vpb. materieel ontstaat, noch over de vraag of en in welke mate het Besl. Vpb. zelve bij de uitwerking der grondelementen rekening houdt met de belastingschuld welke krachtens het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, materieel kan ontstaan. Met deze vragen en de hiervoor besprokene wordt het positiefrechtelijke samenhangprobleem<sup>14</sup> van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting in volle omvang geïntroduceerd.

De belastingplichtigen van het Besl. Vpb., onderscheidelijk het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, als gegeven veronderstellend, zou met *Van Dijk*<sup>15</sup> gezegd kunnen worden, dat het samenhangprobleem een keuzeprobleem is uit de mogelijkheden gelegen tussen extreme posities, namelijk: 'de vennootschapsbelasting als voorheffing van de inkomstenbelasting (exponent van de zeer nauwe relatie tussen naamloze vennootschap en aandeelhouder) én de vennootschapsbelasting als inkomstenbelasting van lichamen (exponent van de volkomen verzelfstandiging van de naamloze vennootschap ten opzichte van haar winstgerechtigden)'<sup>16</sup>, ware het niet, dat in deze formulering het samenhangprobleem te zeer wordt gezien als een probleem, dat bij de uitwerking van de grondelementen in de inkomstenbelasting moet worden opgelost. De uitwerking van het subject-element op zich in het Besl. Vpb., onderscheidelijk het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, als gegeven veronderstellend, en de uitwerking van alle overige elementen veranderlijk, is een oplossing van het samenhangprobleem denkbaar, dat de uitwerking der grondelementen in de inkomstenbelasting zowel als die in de vennootschapsbelasting raakt<sup>17</sup>. Het ontwerp Vpb. doet via de uitwerking van het tarief-element<sup>18</sup> in de vennootschapsbelasting zelve recht wedervaren aan de samenhang.

Wij zouden er dan ook de voorkeur aan geven de probleemstelling zoveel mogelijk los te maken van de wijze waarop dit positiefrechtelijk moet worden

14. Terecht wijst het in noot 11 genoemde rapport, blz. 43, erop, dat voor het vraagstuk van de belastingdruk het verband van I.B. en Vpb. van grote betekenis is.

15. *J. E. A. M. van Dijk*, Algemene belastingherziening, T.V.V.S., april 1962, jrg. 4, no. 12, blz. 281.

16. *B. Schendstok*, De vennootschapsbelasting als wetenschappelijk vraagstuk, blz. 4, spreekt van schijnbare vennootschapsbelasting tegenover echte vennootschapsbelasting.

17. In deze geest gaat de belastingstudiegroep, bedoeld in noot 3, te werk.

18. Zie hierover *B. Schendstok*, Het voorgestelde dubbele tarief van de vennootschapsbelasting. N.V. mei 1962, jrg. 40, no. 2, blz. 17.



opgelost. Dit doende ligt het probleem, de bij de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting betrokken belastingplichtigen als gegeven veronderstellend, tussen de uitersten gevormd door de erkenning van de samenhang tussen vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting enerzijds en de ontkenning daarvan anderzijds. De positiefrechtelijke uitwerking, ongeacht de plaats waar of de wijze waarop, vormt alsdan een meer of minder tot recht komen van de erkende, respectievelijk ontkende, samenhang. Het moge op zichzelf vreemd schijnen een meer of minder te betrekken bij wat zo duidelijk een óf-óf, een ja of nee, is. Het komt ons voor dat de reden hiervan gelegen is in de merkwaardige positie van het positieve recht, als enerzijds betrokken op de hoogste waarde van goed en kwaad en anderzijds op de realisering daarvan in een gegeven samenleving.

Het is hier niet de plaats op deze kwestie dieper in te gaan en met name niet de plaats om een oordeel uit te spreken over hetgeen ter zake van het hier aan de orde zijnde samenhangprobleem uit het geldende recht valt te concluderen<sup>19</sup>, noch om te oordelen wat op dit stuk recht behoort te zijn<sup>20</sup>.

Wij noemden het Besl. Vpb. en het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, enkel lettend op het subject-element complementair. Hiermee willen wij niet tevens een oordeel uitspreken over wat er in het algemeen van de verhouding van deze regelingen naar geldend recht is, of rechtens behoort te zijn. Evenmin zouden wij willen ingaan op de vraag of de belastingplichtigen uit het Besl. Vpb. uit economisch en/of sociologisch oogpunt zelfstandig moeten worden genoemd<sup>21</sup>, reeds omdat wij alsdan het rechtstheoretisch standpunt zouden verlaten. Het komt ons bovendien voor, dat deze economische en/of sociologische zelfstandigheid een te vage maatstaf is om als criterium te dienen voor de keuze van de belastingplichtigen die in de vennootschapsbelasting zijn of moeten

19. Blijkens *M. J. H. Smeets*, De ontwikkeling van de belastingen op winsten van lichamen, W. 1961/4536, is er geen twijfel aan, dat ook in het uitgangspunt, dat elke samenhang ontkent, en met name vertrekt van de volkomen zelfstandigheid van bijvoorbeeld de n.v., er een vraag is wat er alsdan moet gebeuren met uitdelingen aan winstgerechtigden. (Zie voor enige wijziging van het in genoemd artikel neergelegde standpunt van de schrijver in *Maandblad voor belastingrecht*, dec. 1963, jrg. 32, no. 2, blz. 26.) De vrijstelling van een primair dividend, zoals door deze auteur en o.a. ook voorgestaan door *L. Lancée*, Wederom het tarief van de vennootschapsbelasting, N.V. juli 1962, jrg. 40, no. 4, blz. 49, laat zich zowel bepleiten bij erkenning, als bij ontkenning van de samenhang.

20. Zie voor een recent overzicht van de theorieën over de rechtsgrond bij *L. Roeloffs*, o.c. blzz. 47-74. Voor oudere literatuur zij in het bijzonder verwezen naar *H. A. Zeven*, Belastingheffing van naamloze vennootschappen, blzz. 17-42.

21. Bevestigd door *H. J. Hofstra*, Algemene belastingherziening, W. 1962/4594. Anders *H. J. Hellega*, De oorsprong en grondslagen van de vennootschapsbelasting, N.V. okt. 1960, jrg. 38, no. 7, blz. 105.

worden betrokken, te eerder aangezien met betrekking tot natuurlijke personen in tal van gevallen tenminste aan hun economische en/of sociologische zelfstandigheid valt te twijfelen.

Gaat men er van uit dat in een vennootschapsbelasting die subjecten moeten worden betrokken, waar voor toerekening van een onderneming aan andere dan natuurlijke personen termen bestaan, dan komt de idee der zelfstandigheid toch naar voren, echter als zelfstandigheid van een toerekeningscentrum voor door de onderneming gebundelde verschijnselen en gedragingen enerzijds en als zelfstandigheid van een drager van een plicht om belasting te betalen anderzijds. Deze zelfstandigheid betreft enkel de positiefrechtelijke uitwerking van het subject-element en zegt dan ook niets over de positiefrechtelijke uitwerking der andere elementen. Zou men deze gedachte verwant willen noemen aan die welke in de zogenaamde leer der juridische constructie<sup>22</sup> wordt gevonden, dan is er toch dit grote verschil, dat bedoelde leer een rechtsgrond voor een vennootschapsbelasting als geheel wil geven, terwijl wij hier enkel het subject-element op het oog hebben.

Voor het antwoord op de vraag wanneer er voldoende termen bestaan voor toerekening, respectievelijk toedeling, aan een ander subject dan natuurlijke personen, is het privaatrecht een niet te miskennen gegeven. De mislukking van het wetsontwerp besloten vennootschappen 1934, dat de gehele privaatrechtelijke toerekening opzij wilde zetten<sup>23</sup> toont duidelijk het gewicht van de privaatrechtelijke gegevens aan. Naast privaatrechtelijke gegevens betreffende het subject op zichzelf, zullen de eigen eisen welke de belastingheffing aan haar doel moeten doen beantwoorden de positiefrechtelijke gestalte van het daarbij te betrekken subject mede bepalen, als hoedanig met name van belang zijn de uitwerkingen, welke men zich voorstelt aan de overige grond-elementen te geven. In een interpretatieve en rechtstheoretische benadering van de belastingplicht in het Besl. Vpb. kan, nu blijkens het voorgaande hoofdstuk de belastingplicht innerlijk mede wordt geconstitueerd door 'het drijven van een onderneming', in het bijzonder gelet worden op het subject-als-drijvende-een-onderneming. Men spreekt in dit verband wel van de rechtsvorm van de onderneming. Het komt ons voor dat het daarbij in wezen gaat om de juridische gestalte van degene die de onderneming drijft. In de

22. *J. van Gelderen*, De theoretische grondslagen der progressieve winstbelasting.

23. Zie voor bezwaren tegen deze methode *L. Roeloffs*, o.c. blzz. 103-107.

literatuur en in de rechtspraak vindt men bij herhaling gezegd, dat de naamloze vennootschap A, de coöperatie B enz. bijvoorbeeld een handelsonderneming is. Deze wijze van spreken achten wij niet zuiver. Het gaat hierbij steeds over dezelfde werkelijkheid, namelijk de werkelijkheid gevormd door de betrekking van de naamloze vennootschap, de coöperatie enz. tot de onderneming. Als men zegt dat de naamloze vennootschap een onderneming is, drukt men eerder een identiteit uit dan een zijn-in-betrekking. Van dit zijn-in-betrekking vormen de naamloze vennootschap enerzijds en de onderneming anderzijds de polen.

Deze betrekking is in de vennootschapsbelasting een betrekking weergegeven met het drijven (van een onderneming). Al is er sprake van eenzelfde werkelijkheid, tevens is er een benadering van verschillende zijden, zodat het in feite gaat om een werkelijkheid van een bepaalde kant uit gezien.

## 4.2 De criteria der binnenlandse belastingplicht in het Besl. Vpb.

### 4.21 De soorten lichamen als criterium

Het is een gangbaar spraakgebruik de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting te rekenen tot die welke in tegenstelling tot natuurlijke personen lichamen worden genoemd. Ook het Besl. W.B. gebruikte de term 'lichaam'.

Ogenschoijnlijk stapt het Besl. Vpb. van deze term uitdrukkelijk af door, voor wat betreft uit het Besl. W.B. gehandhaafde artikelen, in art. 32 Besl. Vpb. voor te schrijven dat voor 'lichaam' 'belastingplichtige' moet worden gelezen, maar in art. 2, lid 2, Besl. Vpb. treft men de term toch aan, evenals in de samenstelling 'openbaar lichaam' <sup>24</sup>.

Het ontwerp Vpb. bezigt in zijn eerste artikel de term zeggende, dat van de lichamen vermeld in de artt. 2 en 3 een directe belasting wordt geheven. De memorie van toelichting <sup>25</sup> deelt mee, dat het woord 'lichamen' hier dient

24. De Leidraad Besl. Vpb. bezigt de term 'lichaam' ook. Art. 2 van de wet van 16-8-1951, S. 391, handelende over belastingplichtigen met gebroken boekjaren, bezigt eveneens de term 'lichaam'. Voorts treft men de term aan in de Vrijstellingsbeschikking Vennootschapsbelasting waar gesproken wordt van lichamen die naast de in art. 5 Besl. Vpb. genoemde lichamen zijn vrijgesteld.

25. Gedr. st. 1959-1960, wetsontrw. no. 6000, st. no. 3, blz. 17.



'als verzamelbegrip voor alle belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting'. Deze zinsnede wekt de indruk niet alleen dat alle belastingplichtigen lichamen zijn, maar ook dat er geen andere lichamen zijn, dat met andere woorden de begrippen lichaam en belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting elkaar volkomen dekken, als het ware omkeerbaar zijn. Van algemeen standpunt beschouwd is noch het ene, noch het andere juist. Art. 2, lid 1, sub c, A.W.R. verstaat onder lichamen: 'rechtspersonen, maat- en vennootschappen, andere verenigingen van personen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens'<sup>26</sup>.

Onder het begrip lichaam uit de A.W.R. vallen figuren, die noch in het Besl. Vpb., noch in het ontwerp Vpb. belastingplichtig zijn. De vennootschap onder firma is bijvoorbeeld wel een lichaam in de zin van de A.W.R., is echter niet als zodanig voor de vennootschapsbelasting belastingplichtig. Ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen zijn een lichaam in de zin van de A.W.R. ongeacht hun soort, belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn echter slechts bepaalde ondernemingen. Aangenomen moet worden dat de 'de facto naamloze vennootschap' bedoeld in art. 1, lid 1, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942, valt onder het lichaambegrip van art. 2, lid 1, sub c, A.W.R. De interpretatie toch van de begrippen der A.W.R. dient te geschieden mede in functie van de belastingwetten ter bevordering van welke juiste toepassing de A.W.R. dient<sup>26a</sup>.

Indien het juist zou zijn dat lichamen enerzijds en gezamenlijke belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting anderzijds elkaar volledig zouden dekken, zouden de van belastingplicht vrijgestelde figuren evenmin een lichaam zijn in de zin van het ontwerp Vpb. Ook het geldende Besl. Vpb. roept op dit punt een aantal problemen op, waarvan wij er enkele noemen. Kunnen de van belastingplicht vrijgestelde figuren geen bezwaar maken tegen een

26. In de M.v.T. op het wetsontwerp dat tot de A.W.R. heeft geleid deelde de Minister mede, dat in de tekst vermelde opsomming was ontleend aan art. 15, lid 1, Wet op de Economische Delicten met deze afwijkingen, dat mede zijn opgenomen ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en het woord 'vennootschappen' vervangen is door maat- en vennootschappen om iedere twijfel of een maatschap onder de definitie valt, uit te sluiten. (Gedr. st. 1954-1955, wetsontw. no. 4080, st. no. 3, blz. 14). Een woordelijk aan de omschrijving in de A.W.R. gelijkkluidende omschrijving is te vinden in art. 1, sub b, van het wetsontwerp tot wijziging van de Ziektewet ter aanpassing aan de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (Gedr. st. 1962-1963, wetsontw. no. 7171).

26a. Vergelijk H.R. 24-3-1964, N.J. 1964/480, noot W.P.; H.R. 14-6-1955, N.J. 1955/699, noot W.P.

hen opgelegde aanslag nu art. 32 Besl. Vpb., jo. art. 13 Besl. W.B. deze bevoegdheid alleen aan belastingplichtigen verleent?

Geldt voor deze art. 8 Besl. Vpb. niet, nu ook dit artikel enkel van belastingplichtigen spreekt?

Het komt ons juister voor aan te nemen, dat het ontwerp Vpb. een keuze doet uit de figuren welke onder het lichaambegrip vallen, om deze belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting te maken. Geen keuze derhalve bij wijze van voorbeeld, doch een keuze die de niet genoemde van belastingplicht uitsluit.

Voor het Besl. Vpb. is nimmer betwist, dat de daar gegeven opsomming een limitatieve opsomming is. De gehele opbouw van het Besluit, de tekst van de onderscheidene artikelen, alsmede de historie wijzen in dezelfde richting. Maar hiermee is nog niet gezegd, dat nu ook met betrekking tot de onderscheidene opgesomde figuren met even grote stelligheid vaststaat welke daaronder vallen. Zo kan dan ook de vraag rijzen of onder de belastingplichtigen bedoeld in art. 2, lid 1, sub 1, Besl. Vpb. uitsluitend naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen vallen, in de tekst van het Besluit met zoveel woorden tussen haakjes genoemd, dan wel ook andere vennootschappen, waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, tot deze groep belastingplichtigen zouden moeten worden gerekend. Op deze kwestie komen we in het volgende hoofdstuk terug. Dit betreft de mate van nauwkeurigheid en bepaaldheid, waarmee de opsomming der belastingplichtigen is geschied, maar ontnemt aan de opsomming zelve het limitatieve karakter niet.

De subjecten die een onderneming drijven, of verondersteld worden een onderneming te drijven, en in het Besl. Vpb. als belastingplichtigen zijn aangewezen, worden daar bepaald door opsomming van rechtsfiguren door wie, naar het oordeel van de belastingwetgever, het drijven van een onderneming geschiedt. Het complementaire karakter met betrekking tot de belastingplichtigen uit het Besl. Vpb. en het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, dwingt ertoe aan te nemen dat, indien door een zodanige rechtsfiguur een onderneming gedreven wordt, dezelfde onderneming fiscaalrechtelijk niet tevens door een natuurlijk persoon gedreven wordt. Zoals wij in het volgende hoofdstuk zullen zien, vormen de commanditaire vennootschappen op aandelen alsmede vennootschappen die daarmee in de kern overeenkomen, een uitzondering op dit principe.

De positiefrechtelijke opbouw van de binnenlandse belastingplicht volgens het Besl. Vpb. is aldus, dat indien voldaan is aan de eis van het behoren tot een der genoemde groepen belastingplichtigen en het lichaam voorts binnen het Rijk is gevestigd, alsdan ook belastingplicht bestaat voor dat lichaam. Slechts in een enkel geval, namelijk met betrekking tot de lichamen genoemd in art. 2, lid 1, sub 1, 2, 3 en 4 Besl. Vpb., waartoe uitsluitend openbare lichamen in betrekking staan op de wijze als in art. 4 Besl. Vpb. bepaald, is bovendien vereist dat een bepaald bedrijf, namelijk een bedrijf als bedoeld in art. 2, lid 1, sub. 5, Besl. Vpb., wordt uitgeoefend<sup>27</sup>. In beginsel echter zijn de aard en de soort der onderneming en zijn de bij het lichaam betrokken personen voor de belastingplicht zonder belang.

In de gevallen waarin de wetgever overigens voor de belastingplicht betekenis wilde toekennen aan de aard of de soort der onderneming, de bij het lichaam betrokken personen, of door het lichaam als zodanig nagestreefde doeleinden, heeft de wetgever zulks bewerkt door de creatie van een vrijstelling van onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting. Deels is zulks in het Besl. Vpb. zelf geschied, namelijk in art. 5 Besl. Vpb. Voor een ander deel heeft de Minister gemeend gebruik te mogen maken van de hem in art. 34, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. toegekende bevoegdheid tot het uitvaardigen van voorschriften tot aanvulling en uitvoering van het Besluit. Zulks is geschied in de Vrijstellingsbeschikking Vpb.<sup>28</sup>.

De binnenlandse belastingplicht ontstaat—mits tevens voldaan is aan de hierna te bespreken vestigingseis—met het ontstaan van het als belastingplichtig aangewezen lichaam, duurt voort zolang het lichaam bestaat en eindigt zodra het lichaam heeft opgehouden te bestaan, echter met dien verstande dat

27. In het Besl. W.B. evenals onder de Wet D.T.B. werd voor deze gevallen geen nadere eis gesteld om belastingplicht te doen ontstaan, doch werd de constructie ener vrijstelling gekozen. Zie voor enkele historische opmerkingen op dit punt bij *M. J. Prinsen*, o.c. blz. 77. Art. 2 lid 5 Ontwerp Vpb. handhaaft de constructie uit het Besl. Vpb.

28. Uit H.R. 6-11-1957, B.N.B. 1958/50, noot *Hollander*, volgt impliciet dat de H.R. de rechtskracht van deze beschikking aanvaardt. Toch kan men zich ons inziens afvragen of deze beschikking in alle onderdelen rechtskracht toekomt. Art. 2 van de genoemde beschikking maakt inbreuk op de artt. 10 en 11 Besl. Vpb. Een soortgelijke inbreuk vindt men in art. 2, lid 4, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942. Art. 5 ontwerp Vpb. geeft een steviger fundament aan de regeling der vrijstellingen. Het lijkt ons echter bezwaarlijk onder de voorwaarden te stellen m.b.t. vrij te stellen lichamen er op te nemen met betrekking tot het voorwerp der belasting voor andere lichamen.



1. voor de gevallen geregeld in art. 4 Besl. Vpb. bovendien is vereist het ontstaan en voortduren van de uitoefening van een bepaald soort bedrijf, en
2. indien de voorwaarden aanwezig zijn waarop een vrijstelling van onderworpenheid werkt, zulks van de aanvang af het ontstaan der belastingplicht verhindert, dan wel indien deze voorwaarden in de loop van het bestaan van het lichaam aanwezig komen, het voortduren der belastingplicht gedurende de periode waarover de voorwaarden zijn vervuld belet, in welke gevallen de belastingplicht eerst ontstaat, respectievelijk opnieuw ontstaat, zodra aan bedoelde voorwaarden niet langer is voldaan <sup>29</sup>.

Hiermede is niet gezegd, dat voor alle aanknopingspunten hetzelfde moment beslissend is. Of een naamloze vennootschap open of besloten is in de zin van de Besch. Bel. mijn Vpb. 1942 dient naar de toestand aan het einde van het jaar te worden beoordeeld <sup>30</sup>, maar voor de behandeling van door beleggingsmaatschappijen gerealiseerde koerswinsten is beslissend het moment waarop de naamloze vennootschap zich als beleggingsmaatschappij heeft geconstitueerd <sup>31</sup>.

Hieruit moet de conclusie worden getrokken dat de tijdfactor bij de uitwerking der onderscheiden grondelementen, waarmee het Besl. Vpb. het ontstaan der belastingschuld opbouwt, een verschillende rol heeft te vervullen.

Het bewijs van het bestaan der belastingplicht rust op de fiscus <sup>32</sup>, maar de bewijslast nopens de object-bepalende vraag in welke mate er sprake is van het drijven ener onderneming rust niet onder alle omstandigheden op de fiscus <sup>33</sup>.

#### 4.22 De plaats van vestiging als criterium

Naast het criterium gelegen in de juridische gestalte van degene, welke voor

29. Hof Leeuwarden 5-9-1960, B.N.B. 1961/231. Zie over dit arrest bij *C. van Soest*, T.V.V.S., dec. 1962, jrg. 5, no. 8, blz. 173.

30. Hof Arnhem 8-4-1958, W. 1958/4413, noot *C. J. Sleddering*. Zie ook *L. Stil*, Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen, blz. 143.

31. H.R. 16-5-1962, B.N.B. 1962/189. Anders voor niet gerealiseerde koerswinsten in H.R. 21-10-1959, B.N.B. 1959/369, noot *M. J. H. Smeets*.

32. H.R. 6-2-1935, B. 5795, N.J. 1935/1513, noot *E.M.M. Aldus* ook in *M.v.A. op Ontw. I.B.* (Gedr. st. 1962-1963, wetsontw. no. 5380, st. no. 19, blz. 15).

33. H.R. 30-9-1953, B.N.B. 1953/267.

de vennootschapsbelasting wordt aangewezen als het subject dat de onderneming drijft, wordt de binnenlandse belastingplicht nog door een tweede criterium bepaald, namelijk door het criterium der vestigingsplaats. Het lichaam moet binnen het Rijk—en dat is ingevolge art. 2, lid 3, onder d, A.W.R. het Rijk in Europa—gevestigd zijn. Op dit criterium berust het onderscheid in binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. Ontbreekt een vestigingsplaats binnen het Rijk van lichamen in art. 3 Besl. Vpb. genoemd, dan vervult ook het ondernemingsbegrip niet langer een subject-bepalende rol in dezelfde zin als zulks met betrekking tot de binnenlandse belastingplichtigen het geval is. Ten opzichte van de buitenlandse belastingplichtigen geldt art. 8 Besl. Vpb. niet, terwijl te hunner aanzien ook andere inkomsten dan winst uit onderneming tot het ontstaan van belastingplicht kan leiden. Wij laten de buitenlandse belastingplichtigen in dit geschrift buiten behandeling.

Waar een lichaam gevestigd is wordt naar luidt van art. 2, lid 3, Besl. Vpb. naar de omstandigheden beoordeeld. Zulks dwingt tot een onderzoek van concrete omstandigheden, welk onderzoek echter achterwege kan blijven indien het lichaam naar Nederlands recht is opgericht of ingesteld, in welk geval het lichaam altijd geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn<sup>34</sup>.

De rechtspraak betreffende meningsverschillen omtrent de plaats van vestiging geeft een duidelijke bevestiging van de in het voorgaande hoofdstuk betoogde subject-bepalende werking van het ondernemingsbegrip. Niet alleen toch is daarbij gelet op het lichaam-als-zodanig-bepalende-omstandigheden, maar mede op omstandigheden die het drijven van een onderneming betreffen. Bij herhaling zijn met betrekking tot naamloze vennootschappen, zowel ten aanzien van statutair in den vreemde als ten aanzien van statutair binnen het Rijk gevestigde, juist het-drijven-der-onderneming-bepalende-omstandigheden beslissend geacht<sup>35</sup>. Aangezien krachtens het bij de Wet I.B. 1964

34. Deze regel kwam in het Besl. W.B. noch in de Wet D.T.B. voor. Ook het ontwerp Vpb. kent deze regel niet. Zie voor een kritische bespreking *J. H. Christiaanse*, De betekenis van de nationaliteit van natuurlijke personen en lichamen voor de belastingen naar het inkomen en het vermogen, W.P.N.R. 1957/4499-4500.

35. Voor statutair in den vreemde gevestigde naamloze vennootschappen zie R.v.b. Amsterdam 27-4-1917, B. 1817; R.v.b. Amsterdam 7-3-1922, B. 2991; H.R. 11-3-1926, B. 3788; R.v.b. 's-Gravenhage 26-11-1928, B. 4645; H.R. 15-2-1956, B.N.B. 1956/101. Voor statutair binnen (*Vervolg van noot 35 op pag. 96*)

gewijzigde art. 21 Besl. Vpb., jo. art. 49 Wet I.B. 1964, het drijven van een onderneming voor zover dat 'met behulp van een binnen het Rijk aanwezige vaste inrichting—landbouwgronden daaronder begrepen—of van een vaste vertegenwoordiger binnen het Rijk' geschiedt, tot buitenlandse belastingplicht kan leiden, is het noodzakelijk om omstandigheden die het drijven-van-een-onderneming betreffen geen zelfstandig accent te geven, doch deze te zien als aanwijzingen nopens de vestigingsplaats van het lichaam zelve.

De vestigingsplaats van een lichaam hangt allereerst af van zijn wezen en is dan de plaats waar het samenstel van betrekkingen zich als zodanig aan zijn deelnemers en derden presenteert, hetzij overeenkomstig de keuze welke in de statuten van het lichaam gemaakt is, hetzij overeenkomstig een latere van de statuten afwijkende keuze. Dit is zo in het privaatrecht<sup>35a</sup> en is voor het belastingrecht niet anders.

De innerlijke wil kan een rol spelen, maar bij daarmee tegenstrijdige omstandigheden geven de laatste de doorslag<sup>36</sup>.

Zowel uit een oogpunt van de beschikkingsmacht over de winst als uit een oogpunt van effectiviteit van de beschikkingsmacht over de onderneming zullen de omstandigheden zoals deze feitelijk voorvallen van overwegende betekenis zijn<sup>37</sup>.

Noot 35 (vervolg van pag. 95)

het Rijk gevestigde naamloze vennootschappen zie res. 21-7-1919, no. 47, B. 2385; res. 16-12-1920, no. 8, B. 2815; R.v.b. Amsterdam 12-10-1927, B. 4424; R.v.b. Amsterdam 19-10-1925, B. 3968; R.v.b. Amsterdam 21-7-1926, B. 4028. In laatstgenoemde twee uitspraken is betekenis toegekend aan de munteenheid waarin de boekhouding werd gevoerd. In het in een noot op laatstgenoemde uitspraak opgenomen arrest van de H.R. 23-2-1927 wordt hierin veeleer een aanwijzing gezien nopens de plaats waar de boekhouding wordt gevoerd.

35a. Zie *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, Handboek, blz. 87.

36. H.R. 18-6-1952, B. 9247.

37. Aldus terecht in R.v.b. 's-Gravenhage 26-11-1928, B. 4645. De uitspraak van de R.v.b. opgenomen in H.R. 10-11-1943, B. 7736, lijkt grote waarde toe te kennen aan het antwoord op de vraag aan wie de leiding van het bedrijf rehtens toekwam. In zeer bijzondere omstandigheden heeft de H.R. 22-11-1950, B. 8893, de mogelijkheid aangenomen, dat een lichaam op twee verschillende plaatsen gevestigd is. Dit arrest betrof het objectelement in het Besl. I.B., j<sup>o</sup> het Besl. L.B. Voor het subject-element in het Besl. Vpb. kan hieraan geen betekenis worden toegekend. Genoemd arrest bevestigt eens te meer de noodzaak de aanknopingspunten te beoordelen in verband met de grondelementen tot welker uitwerking de aanknopingspunten volgens het positieve recht dienen.



### 4.3 Het lichaambegrip in het Besl. Vpb. uit rechtstheoretisch oogpunt

#### 4.31 Het lichaambegrip in het algemeen

Ook in het privaatrecht wordt de term lichaam gebezigd en wel met name in de tiende titel van het derde boek van het B.W. handelende over zedelijke lichamen. Hoewel de betekenis en de draagwijdte van deze titel niet geheel duidelijk zijn wordt algemeen aanvaard dat de zedelijke lichamen in de zin van de artt. 1690 e.v. B.W. rechtspersonen zijn<sup>38</sup>. In het inmiddels bij de wet vastgestelde tweede boek van het Nw. B.W. komt de uitdrukking niet meer voor. Met het privaatrechtelijk lichaambegrip gaat het idee der rechtspersoonlijkheid gepaard, het idee namelijk van een eenheid met eigen rechten en plichten, afgescheiden en onderscheiden van de mensen die tot die eenheid behoren<sup>39</sup>. Voor het belastingrecht is zulks echter niet het geval. Blijkens het bepaalde in art. 2, lid 1, sub c, A.W.R. worden rechtsfiguren onder de lichamen begrepen die rechtspersoonlijkheid missen. Art. 2, lid 1, sub 4, Besl. Vpb. brengt onder de belastingplichtigen ook verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid. Een en ander houdt in, dat het lichaambegrip in het belastingrecht rechtspersoonlijkheid niet impliceert, ook al is het anderzijds zo, dat rechtspersonen, naar luidt van art. 2, lid 1, sub c, A.W.R., altijd een lichaam zijn in de zin van de A.W.R.

De uit het privaatrecht bekende scherpe scheiding tussen de rechtspersoon en de personen die daarvan deel uitmaken wordt—zoals wij hier nader zien—met betrekking tot de lichamen-rechtspersonen welke in de vennootschapsbelasting worden betrokken niet in al haar gestrengheid toegepast.

Deze beide constateringën leiden reeds tot de conclusie dat voor Besl. Vpb. de inhoud, omvang en werking van het lichaambegrip een andere is dan in het privaatrecht, zonder dat tevens gezegd mag worden dat de privaatrechtelijke en fiscaalrechtelijke begrippen op dit punt niets met elkaar te maken zouden hebben.

38. Zie *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 117.

39. *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 276, meent dat een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid geen lichaam is.

Naar zijn meest wezenlijke zijde wordt het lichaam begrip door het gehele recht heen gekenmerkt door de aanwezigheid van een min of meer duurzaam samenstel van rechtens relevante betrekkingen van andere dan personen-rechtelijke aard, dat zich in het maatschappelijk leven als zodanig min of meer openlijk presenteert en nader wordt bepaald door het regime dat dit samenstel overigens beheerst<sup>40</sup>.

Aangezien in het regime de nadere bepaling van het wezens-element gelegen is, is het vanzelfsprekend dat de verschillende lichamen zich juist door hun regime onderscheiden en de benamingen waarmee de verschillende lichamen worden aangeduid op een regime van een bepaalde aard en inhoud doelen dat het samenstel van betrekkingen regeert.

Al naar gelang het oogpunt waaronder het recht meent dat het zich met het lichaam moet bezighouden, zullen de verschillende bestanddelen een verschillend accent ontvangen. Het is dan ook niet verwonderlijk dat in het Nw. B.W. publiekrechtelijke lichamen en kerkgenootschappen niet in alle opzichten aan dezelfde regels zijn onderworpen als privaatrechtelijke rechtspersonen<sup>41</sup>. In een belasting welke de winst uit onderneming tot object kiest gaat het er om wat het samenstel van betrekkingen en het regime waardoor dit wordt beheerst te betekenen heeft enerzijds voor de beschikkingsmacht over de winst gebaseerd op beschikkingsmacht over de onderneming en anderzijds voor het dragen van een belastingschuld. Zo gezien gaat het in het Besl. Vpb. om het lichaam als toerekeningscentrum en het lichaam als rechtssubject.

#### 4.32 Het lichaam als rechtssubject in het Besl. Vpb.

Op grond van het particularisme van het belastingrecht zou kunnen worden gesteld, dat het belastingrecht vrijheid bezit rechtssubjectiviteit toe te kennen daar waar deze overigens ontbreekt en bijvoorbeeld de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid als een fiscale rechtspersoon te beschouwen. Wij menen dat hieraan geen behoefte bestaat. Ons inziens kan het belastingrecht zijn doeleinden verwezenlijken zonder zodanige alleen voor het belasting-

40. Het komt ons voor dat het een pleonasme is om te spreken van een georganiseerd lichaam (*Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 276), vermits een lichaam altijd organisatie veronderstelt. Dit is slechts anders indien organisatie een bepaalde volmaaktheid van organisatie zou impliceren.

41. Art. 2.1.7a; 2.1.9a Nw. B.W.

recht geldende rechtspersoonlijkheid. Indien dit zo is, moet omwille van de eenheid van het recht de schepping van fiscale rechtspersonen worden vermeden. De rechtssubjectiviteit is een materie, waarvan de regeling veeleer in andere delen van het recht thuis hoort dan in het belastingrecht. In beginsel moet worden gesteld, dat het belastingrecht belastingschuld in diegenen moet laten ontstaan die krachtens geldend recht rechtssubjectiviteit bezitten en bij dit beginsel behoort de interpretator zich aan te sluiten. Hiervoor is te eerder reden nu de wetgever zich bij de behandeling van boek 2 van het Nw. B.W. heeft uitgesproken voor een 'gesloten systeem'<sup>42</sup>. Het behoeft geen betoog, dat deze opzet illusoir zou worden gemaakt indien voor onderdelen van het recht vrijelijk met het al of niet toekennen van rechtspersoonlijkheid zou worden omgesprongen.

Het enkele feit, dat het belastingrecht rekening wil houden met de omstandigheid dat de door het ondernemingsbegrip gebundelde verschijnselen en gedragingen een lichaam betreffen volgens het regime van dat lichaam, brengt nog niet de noodzaak mee ten deze rechtspersoonlijkheid te creëren waar deze overigens niet is.

Het verhaalsmotief door *Meijers*<sup>43</sup> als het krachtigste motief voor het aannemen van rechtspersoonlijkheid aangewezen, lijkt hier geen voldoende argument om het bestaan van rechtspersoonlijkheid aan te nemen. Ook dan indien de belastingschuld ontstaat in de gezamenlijke rechtssubjecten die het lichaam vormen, kan het verhaal beperkt zijn tot de vermogensbestanddelen van de gezamenlijke rechtssubjecten, terwijl anderzijds de hoge preferentie de fiscus voldoende waarborgen biedt dat een ontstane belastingschuld ook wordt voldaan.

Zou men in de behoefte aan een toerekeningscentrum voor fiscaal relevante gebeurtenissen een zelfstandig motief mogen zien voor het aannemen van rechtspersoonlijkheid, dan lijkt ons dit motief evenmin voldoende argument, zodra men aanvaardt, dat het zijn van toerekeningscentrum en het bezitten van rechtssubjectiviteit geenszins behoeft samen te vallen.

42. Parl. Gesch. deel 3, boek 2, blz. 26. Voor het geldende recht heeft de H.R. bij zijn arrest van 13-11-1964, Rechtspraak van de week no. 89, de opvatting verworpen: 'dat het Nederlandse recht voor de aanvaarding van rechtspersoonlijkheid van een lichaam eist, dat daaraan bij de wet met zoveel woorden rechtspersoonlijkheid is verleend'. In het Nw. B.W. kan de rechtspersoonlijkheid uit de wet *volgen* (art. 2.1.1, lid 2).

43. *E. M. Meijers*, De algemene begrippen van het burgerlijk recht, blz. 187.



De verzelfstandiging die zich lijkt voor te doen zodra een gemeenschap als geheel aan het maatschappelijk verkeer deelneemt en welke bijzonder geaccentueerd wordt indien dit geschiedt onder een eigen naam, zoals bij de vennootschap onder firma, dwingt in het belastingrecht evenmin tot een personificatie, te eerder niet, aangezien aan de in de verzelfstandiging tot uitdrukking komende eenheid ook uitdrukking wordt gegeven door de eenheid van een toerekeningscentrum.

Het gemis aan rechtssubjectiviteit belet een lichaam niet aan het rechtsleven deel te nemen. Laat men daarbij toe dat gebruik wordt gemaakt van de benaming waaronder aan het rechtsleven wordt deelgenomen in plaats van de namen van de personen die het lichaam vormen, zoals in art. 5, lid 1, sub 2°, Rv.<sup>44</sup>, dan is daarmee het deelnemen aan het rechtsverkeer aanzienlijk vereenvoudigd. Maakt de belastingwetgever gebruik van benamingen waaronder het lichaam zich in het maatschappelijke leven beweegt, dan behoeft men hierin ook geenszins te zien de creatie van rechtssubjectiviteit van het lichaam zelve.

Sprekende over de rechten en plichten van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, gaat het om de rechten en plichten die deel uitmaken van het samenstel van betrekkingen van dat lichaam en onder het regime staan dat het betreffende lichaam beheerst. Uit het belastingrecht zelve moet worden geput wanneer voor het belastingrecht een belastingschuld tot het lichaam behoort dan wel zulks niet het geval is en er dus slechts sprake is van een schuld van degenen die het lichaam vormen, zonder dat deze schuld deel uitmaakt van het samenstel van betrekkingen, wezenlijk voor het lichaam. Indien de H.R. in zijn arrest van 12 oktober 1938<sup>45</sup> voor de Wet D.T.B. beslist dat ook met betrekking tot een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid bij deze de rechtsgevolgen van het schuldenaarschap optreden, dan volgt hier wel uit, dat deze schuld tot het samenstelsel van betrekkingen behoort, maar nog niet dat met betrekking tot deze schuld hetzelfde regime geldt als ware er rechtssubjectiviteit van het lichaam.

Evenmin beslist het stellen van de aanslag ten name van de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid over het regime waardoor deze belastingschuld

44. Rb. Amsterdam 3-3-1964, N.J. 1964/300 aanvaardde ook voor de burgerlijke maatschap optreden in rechte onder de verkeersnaam.

45. H.R. 12-10-1938, B. 6756, vervolg in H.R. 10-5-1939, B. 6911.

overigens wordt beheerst. Hieraan doet niet af dat het belastingrecht ook overigens in veel ruimer mate toelaat dat de benaming van het lichaam in de plaats van de namen der rechtssubjecten wordt gebezigd, dan in andere delen van het recht. In het belastingrecht wordt, behoudens in het arrest van 8 februari 1933, in veel ruimer mate *persona standi in iudicio* aanvaard dan zulks in het burgerlijk procesrecht het geval is<sup>46</sup>.

Duidelijkheid omtrent identiteit van de rechtssubjecten die het lichaam vormen is, gezien het nu eenmaal bestaande stelsel van waarborging met met name de bevoegdheden tot controle en onderzoek die de fiscus kent, in het belastingrecht eerder te bereiken onafhankelijk van de belastingplichtige, dan overigens in het rechtsverkeer. Het zou dan ook weinig doelmatig zijn in het belastingproces hoge eisen te stellen aan identificatie van de belanghebbende procespartij.

Ook degenen die als *Prinsen*<sup>47</sup> in het belastingrecht de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid met rechtspersonen willen gelijkstellen, willen zulks alleen voor het schuldenaarschap, doch hebben daarnaast behoefte aan eigen regelen voor het verhaal der belastingschuld. Wij zouden eerder geneigd zijn uit de omstandigheid, dat de wet eigen regelen nopens de aansprakelijkheid en het verhaal bevat, af te leiden dat de fiscale wetgever juist niet uitgaat van de gelijkstelling van niet-rechtspersonen aan rechtspersonen.

Indien men met ons het schuldenaarschap als toedeling van rechten en plichten onderscheidt van het schuldenaarschap als toerekening in de zin van vaststelling tot welk vermogen een schuld behoort, dan is het niet langer noodzakelijk om, zoals *Adriani*<sup>48</sup>, tegenover elkaar te stellen de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid zelve als schuldenaar of de leden als schuldenaren. Dan toch kan er sprake zijn van een schuldenaarschap van de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid in die zin, dat de schuld deel uitmaakt van het vermogen ener vereniging volgens het regime dat deze vereniging beheerst.

46. Zie voor fiscale rechtspraak H.R. 18-5-1927, B. 4060; 15-1-1930, B. 4680; 8-2-1933, B. 5370; 28-4-1937, B. 6394, vervolg in H.R. 2-2-1938, B. 6614; 12-10-1938, B. 6756. Voor het burgerlijk procesrecht zij verwezen naar Burgerlijke Rechtsvordering door *G. J. M. van den Dungen*, *V. A. D. M. van Haren*, *E. M. J. Jansen* aant. 4 op art. 1. Merkwaardigerwijs is in de Herkaptalisatiewetten van 1951 en 1957 de procesbevoegdheid bij het bestuur gelegd.

47. *M. J. Prinsen*, De belasting van de doode hand 1934, W. 1934/3252-3254. Zie ook *J. H. R. Sinningbe-Damsté*, De wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting, blz. 200 en Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht, blz. 85; alsmede *P. J. A. Adriani*, De rechtspersoonlijkheid in het belastingrecht, W.P.N.R. 1936/3449-3453.

48. *Adriani-Van Hoorn*, deel II, blz. 111.

Volgens dit regime is er dan tevens, zij het in andere zin, schuldenaarschap van de leden der vereniging gezamenlijk.

Ditzelfde geldt mutatis mutandis voor de belastingplicht, zodat de belastingplicht van een lichaam-niet-rechtspersoon de uitdrukking is van het behoren tot het vermogen ener niet rechtspersoonlijkheid bezittende vereniging en wel volgens het regime dat deze vereniging regeert.

*Bordewijk*<sup>49</sup> heeft onder meer als bezwaar tegen de belastingplicht van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid aangevoerd, dat deze verenigingen geen eigendom hebben. Zij zouden dan ook buiten staat zijn een eventueel ontstane belastingschuld te voldoen, want dit kan slechts door eigendoms-overdracht. Hetgeen echter voor de belastingschuld en belastingplicht geldt, geldt op analoge wijze voor de eigendom. Zo behoren de gelden ener vereniging zonder rechtspersoonlijkheid tot het vermogen dezer vereniging op de wijze als door haar regime bepaald. In de regel zal degene die het beheer heeft, bevoegd zijn de gelden der vereniging aan de fiscus ter voldoening der belastingschuld over te dragen<sup>50</sup>.

Behoort de belastingschuld niet tot het vermogen van de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid en is deze derhalve in deze zin geen schuldenares dan is in de regel de beheerder uiteraard niet bevoegd deze uit de gelden der vereniging te voldoen. Zou men dan ook een verklaring willen zoeken voor de omstandigheid dat in sommige wetten, zoals volgens *Adriani*<sup>51</sup> in de Wet Pers. Bel., de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid geen schuldenares is der belasting en in andere wetten wel, zoals volgens *Adriani* in de Wet D.T.B., dan moet deze niet in de rechtssubjectiviteit worden gezocht, welke dan voor verschillende belastingwetten verschillend zou behoren te worden beoordeeld, doch in de toerekening. In het ene geval heeft de wetgever gewild dat de belastingschuld niet, in het andere geval dat deze wel zou behoren tot het **vermogen dezer vereniging**.

In de vennootschapsbelasting behoort de uit het Besluit ontstane belasting-

49. H. W. C. *Bordewijk*, Wet op de belasting van de doode hand, W.P.N.R. 1934/3351-3352.

50. In technische zin kan de handeling die gelden overdraagt aan de fiscus ter voldoening van een ontstane belastingschuld als daad van beschikking worden aangemerkt. Rechtsens is deze handeling in de regel te beschouwen als een onderdeel van het beheer. Zulks zal vrijwel steeds het geval zijn indien het, zoals in de vennootschapsbelasting, gaat om belastingschulden welke ten nauwste met beheersactiviteiten, zoals de exploitatie van een onderneming, samenhangen.

51. P. J. A. *Adriani*, Het Burgerlijk Wetboek en het fiscaalrecht, in Gedenkboek B.W., blz. 659.



schuld zonder twijfel tot het vermogen van een lichaam-niet-rechtspersoon. Art. 31, lid 1, Besl. Vpb. voegt aan het regime waardoor deze beheerst wordt een hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders of beheerders toe<sup>52</sup>.

Ook voor de toepassing van art. 11, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 8a Besl. I.B.) kan het lichaam-niet-rechtspersoon verplichtingen aangaan. Beoordeeld vanuit de rechtssubjectiviteit kunnen alleen natuurlijke personen en rechtspersonen verplichtingen aangaan en hebben. Maar dit behoeft geenszins uit te sluiten, dat een lichaam-niet-rechtspersoon verplichtingen aangaat en heeft, zij het op andere wijze dan natuurlijke personen of rechtspersonen.

Ook in het privaatrecht is de figuur niet vreemd waarbij een verbintenis wordt geconstrueerd alsof er sprake was van afzonderlijke rechtssubjecten. In het huwelijksgoederenrecht spreekt men van vorderingen van de gehuwde man of de gehuwde vrouw privé op de huwelijksgemeenschap<sup>53</sup>. Bij zijn arrest van 9 april 1958<sup>54</sup> besliste de H.R. met zoveel woorden 'dat toch, ook al mist naar Nederlands recht een vennootschap onder firma rechtspersoonlijkheid, niettemin de vennootschap onder firma—dat zijn de gezamenlijke vennoten—een schuld aan een harer vennoten in privé kan hebben.

Gezien het vorenstaande zal het duidelijk zijn, dat wij het drijven ener onderneming door een lichaam-niet-rechtspersoon beoordeeld als een kwestie van rechtssubjectiviteit zien als het toekomen van beschikkingsmacht in de uiteengezette zin aan dit lichaam-niet-rechtspersoon en wel op de wijze als door het regime van dit lichaam is bepaald. Wij zien evenmin enig bezwaar om aan te nemen dat de winst uit de onderneming door het betreffende lichaam-niet-rechtspersoon wordt genoten. Het moge zo zijn dat deze winst zakenrechtelijk winst is van de gezamenlijke leden, maar dit achten wij niet het be-

52. Het is de vraag of een dergelijke regel straks, gezien art. 2.2.1.7 Nw. B.W., naast dit artikel nog nodig is.

53. Zie E. M. Meijers, o.c. blz. 189.

54. H.R. 9-4-1958, B.N.B. 1958/176, noot *Hollander*, N.J. 1958/331, noot L.E.H.R. Zie over dit arrest *P. W. v. d. Ploeg*, in W.P.N.R. 4736. Zie hierbij tevens H.R. 9-12-1959, B.N.B. 1960/32, noot J. E. A. M. van Dijk. Zie over dit arrest ook bij *Brüll*, o.c. blz. 85. Het komt ons voor, dat de genoemde commentatoren te weinig oog hebben gehad voor de omstandigheid, dat de H.R. in dit arrest wel degelijk het bestaan van een verplichting aanvaardde, doch een verplichting met een inhoud waarvan de H.R. aannam, dat deze niet door art. 8a Besl. I.B. werd bestreken. De mate waarin de vennoot uit dit arrest bij de oprichting van een vennootschap onder firma in de winsten of verliezen ging delen kan niet worden beschouwd als een prestatie tegenover de inbreng door de andere vennoot, doch is een onderdeel van het gehele regime dat de vennoten te zamen tot stand brengen. Als gevolg van dit regime gaat eerstbedoelde vennoot (*Vervolg van noot 54 op pag. 104*)

slissende punt. Hoezeer immers de winst van een vereniging zonder rechts-persoonlijkheid zakenrechtelijk winst van de gezamenlijke leden moge zijn, de mogelijkheden om over deze winst te beschikken zullen gemeenlijk slechts ten dienste staan van het bestuur. Vrijwel nimmer zal enig lid individueel over zijn part zonder meer kunnen beschikken.

#### 4.33 Het lichaam als toerekeningscentrum in het Besl. Vpb.

Bij een beschouwing van het lichaam als toerekeningscentrum moet van de rechtssubjectiviteit worden geabstraheerd. Alsdan is het onverschillig of het lichaam zelve rechtssubjectiviteit bezit dan wel zulks niet het geval is. Aan-gezien het in de vennootschapsbelasting voorts om het subject-drijvend-een-onderneming gaat en het drijven ener onderneming dan aanwezig is indien het subject beschikkingsmacht over de winst heeft gebaseerd op beschikkings-macht over de onderneming, volgt uit een en ander dat het drijven ener onder-neming ook kan worden gezien als toerekening van beschikkingsmacht, daargelaten beschikkingsmacht in verband met degene die als rechtssubject drager is. Het doet er dan dus niet toe of het lichaam zelve dan wel de ge-zamenlijke leden in de betrekking tot de onderneming als eenheid dan wel de afzonderlijke verschijnselen en gedragingen of groepen daarvan, als rechts-subject moeten worden beschouwd.

Het moge zo zijn, dat er gevallen zijn waarin de beschikkingsmacht in volle omvang naar haar onderdelen over meerdere rechtssubjecten is verdeeld, zulks belet niet deze onderdelen bijeen te voegen. Sprekend over het lichaam als toerekeningscentrum gaat het dan ook niet om toerekening aan een rechts-

*Noot 54 (vervolg van pag. 103)*

inderdaad risico lopen voor goederen waarvoor hij aanvankelijk geen risico liep, dat betwist de H.R. niet. Integendeel zulks wordt uitdrukkelijk gesteld. Een beschouwing van het geheel van betrekkingen dat met de oprichting der maatschap tot stand wordt gebracht van economisch ge-zichtspunt uit, zal door het belastingrecht moeten worden gedragen. En zou dit meebrengen, dat het toegelaten is uit bedoeld geheel het risico-aspect en de inbreng te lichten met verwaarlozing van het kader waarin deze factoren zijn geplaatst? Ook wij kunnen ons overigens niet geheel met dit arrest verenigen. Ons inziens was er reden geweest aan te nemen dat het lichaam, te weten de vennootschap onder firma, verplichtingen had aangegaan ten opzichte van de inbrengende vennoot in de zin van art. 8a Besl. I.B. en wel op de wijze als door haar regime bepaald. Anders dan genoemde commentatoren zouden wij eerder willen zeggen, dat de H.R. te weinig dan dat de H.R. te veel juridisch heeft gedacht. Al zijn de vennoten ener vennootschap onder firma in de inkomstenbelasting toerekeningscentrum voor de onderneming, zij zijn dit slechts omdat en in zoverre zij vennoot zijn.

subject, doch om bijeenvoeging van wat in de orde van het rechtens behoren bijeen behoort. Bij een vereniging-niet-rechtspersoon-drijvend-een-onderneming moge de beschikkingsmacht over de winst bij de beheerders berusten, evenals de beschikkingsmacht over de exploitatie, het moge zo zijn, dat de beschikkingsmacht over staking of overdracht en het risico voor de goede en kwade kansen bij de leden berust, zulks neemt niet weg, dat deze onderdelen slechts te zamen het drijven van een onderneming realiseren. De vraag is nu maar waar het belastingrecht uit een oogpunt van rechtvaardigheid en doelmatigheid het centrum van toerekening zal moeten kiezen.

Uiteindelijk komt dit neer op de keuze van het onderdeel uit het geheel der beschikkingsmacht, waarvan men meent dat het beslissend behoort te zijn voor de toerekening van een onderneming. Op grond van de onderlinge afhankelijkheid van subject, object, toerekening, maatstaf en tarief kan deze keuze niet worden losgemaakt uit de gehele gestalte welke men zich voorstelt aan een bepaalde belastingwet te geven. Wij menen dan ook, dat er niet alleen geen enkel bezwaar is deze keuze voor verschillende wetten verschillend te doen uitvallen, maar dat een verschillende keuze in omstandigheden ook wordt gevorderd <sup>55</sup>.

Indien voor leveringen en diensten, verricht binnen het kader van de onderneming, de vennootschap onder firma als lichaam wordt beschouwd en als toerekeningscentrum werkt, terwijl zulks voor de winst uit onderneming niet het geval is, zal de rechtvaardiging moeten worden gezocht in de uitwerking welke de Wet O.B. 1954 enerzijds en de Besluiten I.B. (thans Wet I.B. 1964) en Vpb. anderzijds aan de grondelementen hebben gegeven.

Evenmin behoeft voor alle lichamen, ongeacht de soort, hetzelfde aanknopingspunt te beslissen over de toerekening van een onderneming. Natuurlijk is het een vraag of en in welke mate en op welke wijze met het bijzonderlijk voor bepaalde lichamen geldende regime moet worden rekening gehouden. Een stelling echter, welke voorop zou stellen, dat met bijzondere regimes nimmer rekening mag worden gehouden, sluit reeds bij voorbaat recht doen aan relevante verschillen uit. De belastingwetgever die lichamen-niet-rechts-

55. Anders *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 37, hij wenst: 'dat de feitelijk bestaande associaties voor de toepassing van het gehele belastingrecht als zodanig zouden worden erkend'.



persoon aantreft van zo verschillend regime als de vennootschap onder firma en de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, dient zich inderdaad af te vragen welk onderdeel in de beschikkingsmacht hij voor deze lichamen voor de toerekening van de onderneming en de winst uit onderneming beslissend zal achten. In feite zijn met betrekking tot de vennootschap onder firma door het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, de vennoten tot toerekeningscentrum gemaakt en is met betrekking tot de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid het lichaam toerekeningscentrum.

Hieruit mag de conclusie worden getrokken, dat de Besluitgever met betrekking tot de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid de zich daarin gemeenlijk openbarende concentratie van het beheer met de daaruit voortvloeiende beschikkingsmacht over de winst en exploitatie zwaarder heeft doen wegen dan de bij de leden berustende macht over staking en overdracht en de door hen gelopen risico's. Aldus gezien besliste de H.R.<sup>56</sup> terecht, dat voor het bestaan van een vereniging is vereist 'een, zij het summiere, regeling waaruit blijkt van het bestaan van een georganiseerd lichaam'. De inhoud van deze regeling zal in het licht van het vorenstaande tenminste een regeling moeten inhouden nopens het beheer. In de gevallen waarin een goed aan onderscheiden deelgenoten toekomt—de gemeenschap—zonder regeling nopens het beheer dat in beginsel door alle deelgenoten gemeenschappelijk geschiedt<sup>57</sup>, is een element afwezig, dat de aanwijzing als toerekeningscentrum draagt. Van een lichaam-niet-rechtspersoon, belastingplichtig ingevolge het Besl. Vpb., kan ten deze daarom al geen reden zijn.

Voor toerekening van een onderneming aan een lichaam zal te eerder reden bestaan enerzijds indien het voor het bestaan en voortbestaan van het lichaam van minder belang is welke rechtssubjecten in concreto deelgenoten zijn en anderzijds indien men wil dat de belastingwet ten opzichte van de deelnemers aan het lichaam een meer objectief karakter draagt. Redenen van doelmatigheid kunnen zich reeds verzetten tegen toerekening van een onderneming aan de deelnemers, indien wisseling in deze deelnemers betrekkelijk gemakkelijk mogelijk is en daarmee de frequentie waarin zich zulks zal voor-

56. H.R. 4-11-1942, B. 7568, N.J. 1942/773, vervolg in H.R. 6-3-1946, B. 8200.

57. Vergelijk art. 3.7.1.3. Nw. B.W.

doen onvoorzienbaar. Ten opzichte van de uittreedende deelnemers zou er immers telkens sprake zijn van staking of overdracht van een onderneming voor zover deze hen aangaat en daaruit zou de noodzaak voortvloeien om met een onvoorzienbare frequentie eindafrekeningen te maken. Het behoeft geen betoog, dat zulks in omstandigheden op grote praktische bezwaren stuit, zowel aan de zijde van het lichaam en zijn deelnemers, als aan de zijde van de fiscus. Indien bij het regime van een lichaam als regel een zekere vrijheid van aangaan en beëindiging van het deelnemerschap behoort, heeft de Besluitgever hierin een reden gezien tot toerekening van de onderneming aan het lichaam. Voor de commanditaire vennootschap op aandelen bevatte art. 1, lid 2, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942 en bevat thans art. 2, lid 3, sub c, A.W.R., een hierbij aansluitend criterium. Met betrekking tot de commanditaire vennootschap op aandelen wil de wetgever van geval tot geval onderzocht zien of aan het gestelde criterium wordt voldaan. Met betrekking tot de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid behoeft niet van geval tot geval de vrijheid tot aangaan en beëindiging van het lidmaatschap te worden onderzocht, indien op andere gronden tot de aanwezigheid van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid zou mogen worden besloten <sup>58</sup>.

Ook de omvang van het door de deelnemers aan het lichaam te lopen risico en de effectieve betekenis hiervan, alsmede van de bij de deelnemers berustende beschikkingsmacht over staking en overdracht der onderneming, kan een aanknopingspunt zijn voor de beslissing om het lichaam als toerekeningscentrum van de onderneming te aanvaarden. In het algemeen zijn de deelnemers van een lichaam naar evenredigheid van hun aandeel voor de schulden aansprakelijk en tot de vruchten gerechtigd <sup>59</sup>. In afwijking hiervan is elk der vennoten ener vennootschap onder firma voor het geheel aansprakelijk, althans ten opzichte van derden, wat er zij van hun aansprakelijkheid in de interne verhouding tussen de vennoten en de mate van hun aandeel in de voordelen. In de regel is de effectieve betekenis voor de leden ener vereniging zonder rechtspersoonlijkheid van de hun toekomende beschikkingsmacht betrekkelijk gering. De opzegging door een vennoot ener voor onbepaalde tijd

58. Ook indien bijvoorbeeld volgens de reglementen ener vereniging elk lid een veto-recht heeft met betrekking tot de toelating van nieuwe leden, behoeft zulks niet te beletten alsdan toch een vereniging in de zin van het Besl. Vpb. aanwezig te achten, met name indien deze als zodanig overeenkomstig de Wet op de Vereniging en Vergadering van 1855 is erkend.

59. Vergelijk art. 3.7.1.4 Nw. B.W.

aangegane vennootschap onder firma heeft de ontbinding der vennootschap ten gevolge (art. 1686 B.W.) en daarmee ook de scheiding en deling. Opzegging door een lid heeft in de regel geen ontbinding van de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid ten gevolge, terwijl scheiding en deling in de regel niet zal kunnen worden gevorderd <sup>60</sup>.

Van de kant van het lichaam benaderd gaat het erom vast te stellen of het regime zodanig van inhoud is, dat hierin een reden kan zijn gelegen de onderneming en de winst uit de onderneming niet aan natuurlijke personen toe te rekenen.

Algemeen gezegd is hiervoor reden indien aan het regime eigen zijn

1. een beheer dat een zekere onafhankelijkheid van de deelnemers aan het lichaam bezit en
2. vervangbaarheid der deelnemers, gepaard aan een betrekkelijk geringe effectieve betekenis van de rechtsmacht van de deelnemers als zodanig over staking en overdracht der onderneming alsmede van het door hen te lopen risico.

Het Besl. Vpb. houdt echter geen algemene omschrijving in van aan het regime van het lichaam te stellen eisen, doch heeft de belastingplichtige lichamen met hun benamingen opgesomd.

Voor de toerekening echter aan natuurlijke personen bezigt art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 17 Besl. I.B.) wel algemeen omschreven criteria, te weten: een criterium gevormd door het risico-element begrepen in het drijven ener onderneming en een criterium gevormd door de rechtsverhouding tot het ondernemingsvermogen. Het drijven ener onderneming vormt een samenstel van afzonderlijke factoren, welke—zoals wij hebben gezien—op zichzelf genomen over meer subjecten kunnen zijn verdeeld. Dit brengt mee, dat al naar gelang men het ene of andere bestanddeel beslissend acht het subject, dat uit een oogpunt van toerekening bij de onderneming betrokken wordt, verschillend kan uitvallen.

Voor het lichaam-niet-rechtspersoon kan het risico-element begrepen in het drijven ener onderneming en de zakenrechtelijke rechtsverhouding tot het ondernemingsvermogen de deelnemers als toerekeningscentrum aanwijzen, terwijl de elementen gevormd door het feitelijk kunnen beschikken over de winst en de macht over de exploitatie der onderneming het lichaam als toe-

60. Vergelijk art. 3.7.1.9 Nw. B.W.



rekeningscentrum aanwijzen. Zou de Wet I.B. 1964 inderdaad stoelen op de eerstgenoemde twee elementen en het Besl. Vpb. op de twee laatstgenoemde, dan zouden er voor één onderneming twee toerekeningscentra kunnen bestaan en dezelfde winst uit onderneming tegelijkertijd volgens de Wet I.B. 1964 en het Besl. Vpb. worden belast.

Sprekender nog kan dit gevolg aan het licht komen in gevallen waarin het criterium voor de keuze van een toerekeningscentrum gezocht wordt in een omstandigheid die als zodanig niet tot het wezen van het drijven van een onderneming behoort, zoals bij een bepaalde uitleg het geval is met het in art. 1, lid 1, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942 opgenomen criterium der inschrijving in het handelsregister.

De vraag is gewettigd of bij een beschouwing van de Wet I.B. 1964 en het Besl. Vpb. in onderling verband voor de belastingheffing krachtens deze voorschriften rechtens wel ooit twee toerekeningscentra aanwezig kunnen zijn in de hiervoor aangegeven zin, hoezeer deze vraag, enkel lettend op de bewoordingen, bevestigend lijkt te moeten worden beantwoord.

Worden andere dan grammaticale overwegingen in de beschouwingen betrokken, en in het bijzonder overwegingen van rechtssystematische en teleologische aard, dan blijkt een ontkennende beantwoording veeleer in de rede te liggen. Het complementaire karakter toch van de Wet I.B. 1964 en het Besl. Vpb. voor wat het subject betreft dwingt tot een uitleg, welke een gelijktijdige toerekening aan verschillende centra vermijdt. Dit is het geval indien het risicoelement, noch de rechtsverhouding tot het ondernemingsvermogen, in abstracto en dus op zichzelf worden beoordeeld, doch als geplaatst in het kader gevormd door het drijven van een onderneming. Beide onderdelen moeten dan worden gezien in het licht van de betekenis die zij hebben voor de beschikkingsmacht over de winst en de effectiviteit van de rechtsmacht over de exploitatie, staking en overdracht der onderneming.

De medegerechtigdheid tot het ondernemingsvermogen bedoeld in art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 17 Besl. I.B.) is dan niet een kwestie van zakenrechtelijke mede-eigendom zonder meer, doch van deze mede-eigendom in het licht van betekenisvolle beslissingsmacht of mede-beslissingsmacht over aanwending van de winst, over exploitatie, staking en overdracht der aanwezige of aanwezig veronderstelde onderneming<sup>61</sup>.

*Zie noot 61 op pag. 110*

In geval van toerekening aan een lichaam staan de deelnemers aan het lichaam als zodanig—of het lichaam nu een rechtspersoon is of niet—fiscaalrechtelijk nimmer in rechtstreekse betrekking tot de aan dat lichaam toegerekende onderneming<sup>62</sup>.

Zulks sluit evenwel niet uit, dat het belastingrecht rekening kan houden met de betekenis van een lid in diens hoedanigheid van lid voor de lotgevallen der onderneming en het lichaam, of met diens betekenis in andere hoedanigheden dan die van lid.

#### 4.34 Het lichaam en zijn deelnemers in het Besl. Vpb.

Het aan het slot van het vorige onderdeel aangeronde probleem richt de aandacht op de subjecten die als dragers van het samenstel van betrekkingen, dat het wezen van het lichaam uitmaakt, bij het lichaam zijn betrokken.

Indien wij eenvoudigheidshalve dit gehele samenstel van betrekkingen aanduiden als betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard, dan kan de fiscaalrechtelijke vraag geformuleerd worden als: of, in welke mate en op welke wijze met verenigingsrechtelijke betrekkingen voor de heffing der vennootschapsbelasting rekening wordt of behoort te worden gehouden.

Aldus formulerend wordt de vraag wie deelnemer aan het lichaam is beslist door het regime van het lichaam en moet het begrip deelnemer worden omschreven als het subject dat krachtens het regime van het lichaam drager is van het samenstel van betrekkingen wezenlijk voor het betreffende lichaam.

61. Men zie de rechtspraak met betrekking tot een, tot een huwelijksgemeenschap behorende, onderneming, H.R. 15-1-1964, B.N.B. 1964/81, noot *H. J. Hellema*; H.R. 20-3-1963, B.N.B. 1963/205, noot *Y. D. C. van Duyn*. Vergelijk hierbij H.R. 15-11-1950, B. 8888.

62. Wat voor toerekening der onderneming geldt, geldt niet zonder meer voor belegging anders dan als onderneming. Zie H.R. 5-12-1951, B. 9123. Met betrekking tot de belastingplichtigen waarvoor art. 8 Besl. Vpb. geldt, is beleggen altijd beleggen als onderneming. De deelnemers aan deze lichamen staan dan ook altijd in een onrechtstreekse betrekking tot het beleggen dat krachtens wetsduiding voor deze lichamen steeds inhoudt het drijven van een onderneming.

Is er een vrijstelling van belastingplicht, zoals in art. 5, lid 4, Besl. Vpb., dan is het een open vraag of ten aanzien van deze lichamen ook art. 8 Besl. Vpb. werkt, nu dit artikel uitsluitend van 'belastingplichtigen' spreekt. (Voor het ontwerp Vpb. is dit geen vraag meer, want het ontwerp spreekt in het algemeen van 'lichamen').

Men zou zich kunnen voorstellen dat voor de heffing van inkomstenbelasting een uitkering van door een van belastingplicht vrijgesteld lichaam gemaakte winst niet of niet geheel bestanddeel is van het object-element in de inkomstenbelasting. Wij laten dit punt, als staande buiten ons onderwerp, rusten. Zie over een en ander *C. van Soest*, Beleggersclub en vennootschapsbelasting, T.V.V.S. jan. 1963, jrg. 5, no. 9, blz. 199.

Ook het subject, dat alleen of samen met anderen een beheersfunctie vervult is dan een deelnemer, zo moet met name de directeur van een naamloze vennootschap een deelnemer worden genoemd.

Van deze subjecten moeten onderscheiden worden de subjecten, die, zonder deel te nemen aan het lichaam en aldus onrechtstreeks betrokken bij de door het lichaam gedreven onderneming, op enige andere wijze betrokken zijn bij de door het lichaam gedreven onderneming of bij een of meer verschijnselen of gedragingen die zich binnen het kader van de onderneming voordoen. Van het lichaam uit gezien moeten deze subjecten derden worden genoemd. Volledigheidshalve zij opgemerkt, dat hetzelfde subject onder het ene opzicht deelnemer kan zijn en onder het andere opzicht derde, zoals de directeur ener naamloze vennootschap onder een opzicht deelnemer moet heten maar onder een ander opzicht derde. Onder deze derden zijn er intussen welker positie ten opzichte van de door het lichaam gedreven onderneming, voor zover deze positie voor de heffing van vennootschapsbelasting van belang is, zoveel overeenkomst vertoont met de positie van een deelnemer, dat de rechtspraak reden heeft gezien tot een toepassing van het Besl. Vpb. alsof deze derden deelnemers waren. Wij zouden deze subjecten willen aanduiden met de term quasi-deelnemers. Wij komen aan het slot van deze sub-paragraaf op de quasi-deelnemers terug.

In afwijking van de inkomstenbelasting speelt in de vennootschapsbelasting een bijzondere rol de betrekking van lichamen tot een onderneming welke voortvloeien uit betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard met andere lichamen. De gevallen dus waarin lichamen als leden of organen van andere lichamen optreden; men vat deze verschijnselen wel samen onder de naam stapelvormen<sup>63</sup>. De gevallen waarin natuurlijke personen ingevolge betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard relatie hebben met een door het betreffende lichaam gedreven onderneming, zijn zowel voor de inkomstenbelasting als voor de vennootschapsbelasting van betekenis.

Het ware denkbaar geweest om indien men eenmaal het lichaam als toerekeningscentrum in de vennootschapsbelasting heeft aanvaard, betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard en gebeurtenissen die daarop zijn gebaseerd, al-

63. *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, Handboek, blz. 124, eist rechtspersoonlijkheid van het lichaam om deel van een stapel te kunnen zijn. In het belastingrecht kan men deze eis niet stellen.



tijd op dezelfde voet te behandelen als betrekkingen van andere aard met willekeurige derden. Het Besl. Vpb. heeft deze weg niet gevolgd <sup>64</sup>. Gelijk gezegd drijft fiscaalrechtelijk het lid of het orgaan van een lichaam de onderneming niet. De verhouding van het lid of het orgaan van een lichaam tot de onderneming is als zodanig dan ook fiscaalrechtelijk een onrechtstreekse verhouding.

Bij de uitwerking der grondelementen heeft het Besl. Vpb. op verschillende plaatsen invloed toegekend aan betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard. De wijzen waarop zulks is geschied kunnen in twee groepen worden ondergebracht. 1. De ene groep wordt gevormd door de gevallen waarin de in beginsel aanvaarde scheiding tussen het lid of orgaan enerzijds en het lichaam anderzijds voorbij wordt gegaan. 2. De andere groep wordt gevormd door de gevallen waarin, zonder de genoemde scheiding volledig voorbij te gaan, voor het materieel ontstaan der belastingschuld op een of andere wijze betekenis wordt toegekend aan betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard.

In beide gevallen kan tevens van belang zijn wat de verenigingsrechtelijke relatie voor de onderneming van het subject-lid of subject-orgaan zelf, zowel als voor de onderneming van het lichaam met betrekking waartoe de verenigingsrechtelijke relatie bestaat, betekent. Art. 10, lid 3, Besl. Vpb., bepalende dat het aandelenbezit 'in de lijn van de normale uitoefening van het bedrijf ligt' <sup>65</sup>, geeft hier een voorbeeld van.

Met betrekking tot beide groepen van gevallen zegt men wel dat door het lichaam heen gekeken wordt. Men spreekt ook, in aansluiting aan Duitse terminologie, van 'Durchgriff' en, in aansluiting aan Amerikaanse terminologie, van 'disregard'. Naar onze mening is het niet juist deze terminologie mede te betrekken op de onder 2 bedoelde gevallen. Hier toch is er veeleer sprake van een beschouwing van het lichaam als een samenstel van betrekkingen en een waarden van de betekenis der betrekkingen voor het ontstaan der belastingschuld, dan van een miskennen van het lichaam en van de verenigingsrechtelijke betrekkingen. Evenmin is hiervan sprake bijaldien

64. M. J. H. Smeets, Ontwikkeling van de belastingen op winsten van lichamen, W. 1961/4536. In H.R. 7-3-1962, B.N.B. 1962/166, noot J. Hollander en H.R. 28-3-1962, B.N.B. 1962/180, noot M. J. H. Smeets, vindt men voorbeelden van object-bepaling bij het bestaan van verenigingsrechtelijke betrekkingen, alsof er gehandeld was met willekeurige derden.

65. Vergelijk art. 40, lid 2, Wet I.B. 1964 (art. 21a, lid 2, onder b, Besl. I.B.).

mede in aanmerking wordt genomen hetgeen bedoelde betrekking voor het subject-lid of subject-orgaan betekent, want al wordt aldus hetgeen fiscaal-rechtelijk rechtstreeks het lichaam betreft mede beoordeeld met inachtneming van het belang van het lid of het orgaan, zulks berust juist op erkenning van het lichaam, respectievelijk lid. Slechts in de onder 1 bedoelde groep van gevallen kan met *Adriani*<sup>66</sup> van negatie van het lichaam gesproken worden, zodat de in beginsel onrechtstreekse verhouding van het lid of orgaan tot de onderneming fiscaalrechtelijk als een rechtstreekse wordt behandeld.

In de onder 2 bedoelde gevallen is wel een partieel voorbijgaan aan de scherpe scheiding tussen lichaam en lid aanwezig, inzoverre namelijk aan-gelegenheden van het lid ten aanzien van het lichaam en omgekeerd aange-gelegenheden van het lichaam ten aanzien van het lid, mede in aanmerking worden genomen. Dit verschijnsel valt met enige aarzeling ook in andere delen van het recht waar te nemen. Bij arrest van 6 mei 1960<sup>67</sup> werd beslist, dat met de belangen van aandeelhouders mocht worden rekening gehouden bij beantwoording van de vraag of in redelijkheid van voortzetting van het bedrijf door de naamloze vennootschap, wier gebouwen onteigend werden, mocht worden uitgegaan<sup>68</sup>.

Vertoont dit geval verwantschap met de hiervoor onder 2 bedoelde groep van gevallen, met die onder 1 bedoeld is verwant de casus beslist door H.R. 10 mei 1961<sup>69</sup>, alstoen beslissende dat 'in wezen' de stichting A van wie een onroerend goed werd onteigend verhuurd aan stichting B, het betreffende onroerend goed zelf exploiteerde en de door de als gevolg van de ont-eigening te staken exploitatie en de daarmee verband houdende schade als eigen schade der stichting A moest worden beschouwd en vergoed<sup>70</sup>.

Het geheel van de hier liggende vragen maakt deel uit van een gebied dat wel

66. *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 4.

67. H.R. 6-5-1960, N.J. 1960/426.

68. In H.R. 4-2-1925, N.J. 1925/445, oordeelde de H.R. dat een naamloze vennootschap, wier onroerende goed onteigend werd, geen vergoeding kan krijgen voor door aandeelhouders geleden schade. In zijn conclusie voorafgaande aan H.R. 6-5-1960 had de P.G. verdedigd dat het onderscheid naamloze vennootschap enerzijds en aandeelhouders anderzijds niet mocht worden verdoezeld.

69. H.R. 10-5-1961, N.J. 1961/422, vervolg in H.R. 6-5-1964, N.J. 1964/441, noot P.

70. H.R. 22-10-1958, N.J. 1958/581, behandelt een geval waarin onroerend goed, eigendom van N.V. A en verhuurd aan N.V. B, welker aandelen allen in handen waren van N.V. A, werd onteigend. De N.V. A werd niet als exploitant beschouwd noch aan de N.V. A vergoeding toegekend voor de schade die zij zou lijden als aandeelhoudster in N.V. B. Zie voor een kwestie betreffende de woningwet bij *G. M. J. Roessel* in N.V. okt. 1963, jrg. 41, no. 7, blz. 109.

wordt aangeduid met de grenzen der rechtspersoonlijkheid, als men dit gebied niet enkel ziet als een kwestie tussen de rechtspersoon en derden, doch mede in verhouding tot de leden en organen der rechtspersoon<sup>71</sup>. Op welke wijze de grenzen worden of behoren te worden bepaald is een uiterst moeilijk vraagstuk<sup>72</sup>.

Stelt men voor de vennootschapsbelasting de vraag naar de grenzen der rechtspersoonlijkheid, dan moet hierbij op twee bijzondere punten worden gelet. Ten eerste is in de vennootschapsbelasting de rechtspersoonlijkheid niet beslissend. Het gaat hier immers om lichamen die zowel rechtspersoon als niet-rechtspersoon kunnen zijn. Ten tweede, dat beantwoording dient te geschieden gelet op de bijzondere aard van de belastingheffing in het algemeen en de eigen functie van de vennootschapsbelasting in het bijzonder. Het particularisme van het belastingrecht werkt dus ook hier door.

Terugkerend naar het deelgebied gevormd door het vraagstuk van de fiscaal-rechtelijke behandeling van verenigingsrechtelijke betrekkingen is de kwestie wel geformuleerd als een kwestie van keuze tussen rechtsvorm en economische data<sup>73</sup>.

Wij menen dat het geldende Besl. Vpb. op dit punt het beste kan worden begrepen als bevattende eigen regels nopens de betekenis van verenigingsrechtelijke betrekkingen voor het materieel ontstaan der belastingschuld. Ons

71. *S. Bastid c.s.*, *La personne morale et ses limites*.

72. Recente Nederlandse litteratuur over deze grenzen in het algemeen en over de normen betrekkelijk het geheel of partieel voorbijgaan van de scheiding tussen lichaam en lid of orgaan in het bijzonder is zeer schaars. Ons zijn slechts enkele artikelen bekend, handelende over een onderdeel, zoals *W. L. Haardt*, *De aansprakelijkheid van moeder- en dochtermaatschappij tegenover derden*, N.V. mei 1949, jrg. 27, no. 2, blz. 34 en *W. L. E. M. Reuser*, *Onbepaalde zelfstandigheid van moeder- en dochtermaatschappij of inductie van aansprakelijkheid*, N.V. juni en juli 1951, jrg. 29, nos. 3, blz. 55 en 4, blz. 63. Voor buitenlandse literatuur zij - behalve naar het in noot 71 genoemde boek van *S. Bastid c.s.* - verwezen naar *R. Serick*, *Rechtsform und Realität juristischer Personen*. Deze auteur komt, op basis van een omvangrijk aan verschillende delen van het recht en aan verschillende landen ontleend feitenmateriaal, tot de opstelling van een viertal regels betrekkelijk het geheel of partieel voorbijgaan van de scheiding tussen lichaam en lid of orgaan. In meer algemene zin vindt men het vraagstuk der grenzen besproken in verband met het doel van de rechtspersoon of van bepaalde rechtspersonen. Zo *W. C. L. van der Grinten*, *Collectivering in het privaatrecht*, blz. 7, *Van der Heijden-Van der Grinten*, *Handboek*, blzz. 82 e.v. Het Nw. B.W. stelt voor de rechtspersonen zekere materiële kenmerken op. De grenzen worden daarbij enkel in het doel gezocht, zie *Parl. Gesch.*, deel 3, blz. 211.

73. *A. J. Rädler*, *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften enz.*, blz. 182, stelt het als een keuze tussen rechtsvorm alleen of rechtsvorm en mede economische data. *M. Focsaneanu*, *Verslag van het 15e congres van I.F.A. in Cahiers XLVI*, blz. 142, ziet dit vraagstuk als een vraagstuk betreffende de behandeling der rechtspersoonlijkheid. Een principiële behandeling van deze materie in het verband van het internationaal belastingrecht is te vinden bij *O. Bühler*, *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts*, blzz. 108 e.v. en blzz. 155 e.v.



inziens gaat het dan ook niet zozeer om de rechtsvorm als zodanig, als wel om de inhoud van de verenigingsrechtelijke betrekkingen en de betekenis daarvan voor de onderneming van het lichaam, respectievelijk het lid of orgaan. Noemt men dit laatste de economische betekenis dan kan men stellen, dat in de vennootschapsbelasting verenigingsrechtelijke betrekkingen van belang zijn of behoren te zijn in hun economische betekenis. Zegt dit wel iets over het vertrekpunt der betekenisbepaling, een duidelijke maatstaf daarvan houdt dit niet in.

Het geldende belastingrecht kent drie gevallen behorende tot de hiervoor onder 1 aangeduide groep, waarin volledig wordt voorbijgegaan aan de scheiding lichaam-lid.

Art. 31, lid 5, Besl. Vpb., jo. art. 27 Besl. W.B.<sup>74</sup> houdt een regeling in krachtens welke de onderneming van een naamloze vennootschap geheel kan worden toegerekend aan een andere naamloze vennootschap, die alle aandelen in eerstbedoelde naamloze vennootschap bezit.

Art. 68 Wet I.B. 1964, jo. art. 7 Uitvoeringsbesl. I.B. 1964, (art. 27, lid 1, U.R.I.B. 1953) bevat een regeling ingevolge welke een onderneming van een naamloze vennootschap in haar geheel wordt toegerekend aan de gezamenlijke aandeelhouders.

Tenslotte doet zich dit geval ook voor indien met betrekking tot de rechtshandeling, waarbij het lichaam in het leven werd geroepen, Hoofdstuk VI A.W.R. toepassing heeft gevonden<sup>75</sup>.

Gaat het in de evengenoemde gevallen om negatie van het lichaam als toerekeningscentrum met toerekening aan het lid of de leden<sup>76</sup>, in de onder 2 hiervoor aangeduide groep van gevallen wordt de betekenis van de verenigingsrechtelijke betrekking, in omstandigheden zowel in haar gevolgen voor het lichaam als voor het lid, bepaald. Vertegenwoordigt het lidmaatschap voor het lid-lichaam een aanmerkelijk belang, althans een deelneming,

74. Ten onrechte wordt in de Leidraad op art. 95 A.W.R., alsmede in de tekstuitgave der Fiscale wetten, onderdeel C van de serie Nederlandse Wetgeving, vermeld, dat art. 31, lid 5, Besl. Vpb. door art. 95 A.W.R. buiten werking is gesteld. Aldus ook V.S. Vpb. aant. 14 op art. 32.

75. Met *A. van Keulen*, Familie naamloze vennootschappen, blz. 15 en anders dan *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 11 (zie ook V.S. Vpb. aant. 6 op art. 1) zijn wij van oordeel dat de toepassing van de regelen ter zake van de bevordering der richtige heffing ten opzichte van de leden of een lid van een lichaam in zich sluit dat het betreffende lichaam voor de toepassing van het Besl. Vpb. niet langer als toerekeningscentrum geldt.

76. Hof 's-Gravenhage 3-7-1959, B.N.B. 1960/246.

in de zin van art. 10 Besl. Vpb., dan wordt de daarop berustende uitkering voor de belastingheffing van het lid-lichaam niet in aanmerking genomen. Het door de lidmaatschapsverhouding gemotiveerde winstaandeel van de directeur ener naamloze vennootschap wordt bij het lichaam gecorrigeerd en bij het lid op eigen merites beoordeeld. De overdracht van een onderneming met creatie van lidmaatschapsverhoudingen tussen overdrager en ondernemer heeft binnen de grenzen van art. 18 Besl. Vpb. bijzondere gevolgen zowel voor de overdrager als voor de overnemer.

De benadering van de betekenis der verenigingsrechtelijke betrekkingen is in het Besl. Vpb. voor het overgrote deel gebaseerd op de inhoud daarvan in functie van de verschillende soorten lichamen. Het Besl. Vpb. geeft zelf de grenzen aan waarbinnen met name met winstuitdelingen aan leden-lichamen of leden-natuurlijke personen mag worden rekening gehouden. Buiten die grenzen mag daarmede geen rekening worden gehouden, aldus art. 14 Besl. Vpb. Strekken bij coöperatieve verenigingen winstuitdelingen die hun grond vinden in verenigingsrechtelijke betrekkingen binnen de gestelde grenzen wel in mindering op het belastbaar bedrag, bij naamloze vennootschappen is dit niet het geval.

De betekenisbepaling der verenigingsrechtelijke betrekkingen heeft daardoor een sterk technisch karakter, los van het concrete en individuele geval. Naarmate de in het wettelijke voorschrift veronderstelde betekenis en de in werkelijkheid bestaande betekenis der betrekkingen zich verder van elkaar verwijderen, zal de wettelijke regeling eerder als onjuist worden ervaren <sup>77</sup>.

In de gevallen welke onder groep 2 worden begrepen, blijft de betrekking van het lid of orgaan tot de door het lichaam gedreven onderneming een onrechtstreekse verhouding. Wij menen dan ook dat de H.R. zich in zijn arrest van 11 november 1959 <sup>78</sup> minder zuiver uitdrukte, toen hij de aandeelhouder 'een rechtstreekse belanghebbende' bij de door de naamloze vennootschap gedreven onderneming noemde.

Stellig is de aandeelhouder een belanghebbende bij het wel en wee van de door de naamloze vennootschap, waarin hij aandeelhouder is, gedreven

77. Men denke aan de pennestrijd over de wettelijke veronderstelde betekenis van het lidmaatschap ener coöperatie, vergeleken met die van een aandeelhouder ener naamloze vennootschap, voor de belastingheffing dezer lichamen. Voor een overzicht van deze strijd zie W. D. Helmich, De belastingheffing van coöperaties, N.V. maart 1962, jrg. 39, no. 12, blz. 211.

78. H.R. 11-11-1959, B.N.B. 1960/3, noot M. J. H. Smeets.

onderneming, maar dit belang rust op de lidmaatschapsverhouding tot het betreffende lichaam en is mitsdien fiscaalrechtelijk onrechtstreeks. Voor de toepassing van art. 13, onderdeel 1, letter c, Besl. Vpb. is het ons inziens dan ook minder zuiver tegenover elkaar te stellen personen die handelen als derden en personen die handelen als rechtstreeks belanghebbenden bij de door het lichaam gedreven onderneming. Ook de leden van een lichaam zijn bij handelingen met het lichaam derden, wederpartij van het lichaam. De vraag is of en in hoeverre de lidmaatschapsverhouding de handeling geheel of ten dele mede heeft bepaald. In de mate waarin zulks het geval is zal deze invloed voor de toepassing van art. 13, onderdeel 1, letter c, Besl. Vpb. moeten worden geëlimineerd en dat is het rechtsgevolg verbonden aan de werking van de lidmaatschapsverhouding<sup>79</sup>.

In de onder groep 2 te begrijpen gevallen is evenmin inbreuk op de realiteit. Het is dan ook niet zuiver, zoals de H.R. deed in zijn arrest van 26 juni 1963<sup>80</sup>, te zeggen dat vorderingen en schulden van lichamen die tot eenzelfde netwerk van verenigingsrechtelijke betrekkingen behoren, geen werkelijke vorderingen en schulden zijn. De werkelijkheid van vorderingen en schulden is niets anders dan hun gehalte aan rechtens behoren. Wij vermogen niet in te zien dat aan de vorderingen en schulden, bedoeld in genoemd arrest, dit gehalte zou ontbreken. Naar onze mening behoefde in fiscalibus over dit gehalte niet te worden beslist. De eigen vraag toch van het belastingrecht is ten deze, welke betekenis voor de belastingheffing moet worden toegekend aan vorderingen en schulden tussen lichamen onderling en/of lichamen en natuurlijke personen onderling welke tot een zelfde netwerk van verenigingsrechtelijke betrekkingen behoren.

Buiten de drie hiervoor onder groep 1 gebrachte gevallen laten verenigingsrechtelijke betrekkingen het lichaam als rechtssubject en als toerekeningscentrum onverkort in stand<sup>81</sup>.

79. Zie over de artt. 13 en 14 Besl. Vpb. onder andere *J. A. Fray*, Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen, blzz. 12-17 en blzz. 26-41. Met betrekking tot handelingen door het lichaam verricht in strijd met het doel zocht de R.v.b. opgenomen in H.R. 23-1-1935, B. 5788, W.v.h.R. 12872, antwoord op de vraag wie deze handelingen, met voorbijgaan aan de scheiding tussen aandeelhouders en naamloze vennootschap, aangingen. Hierbij gebruikte de R.v.b. de constructie der fiscaalrechtelijke nietigheid. De H.R. wilde van een fiscaalrechtelijke nietigheid niet weten. In wezen gaat het hier om de vraag naar de betekenis uit fiscaal oogpunt van het doel van het lichaam voor de onderneming en haar uitkomsten.

80. H.R. 26-6-1963, B.N.B. 1963/292, noot *H. J. Hellema*.  
(Zie noot 81 op pag. 118)



Dieper ingaan op de rechtstheoretische vragen opgeworpen door de ondergroep 2 bedoelde gevallen, valt buiten het kader van dit geschrift<sup>82</sup>.

Wij zouden thans nog in het kort willen terugkomen op de door ons in de aanvang van deze sub-paragraaf zogenoemde quasi-deelnemers. Het gaat hier om subjecten die op een of andere wijze deelhebben aan het wel en wee van de door het belastingplichtig lichaam gedreven onderneming zonder aan het lichaam zelve deel te nemen.

De figuur der quasi-deelneming vindt in het Besl. Vpb. zelve geen behandeling. In de jurisprudentie komt men deze figuur een enkele maal tegen<sup>83</sup>. Men kan hier een vergelijking maken met de ondermaat uit art. 1678 B.W. die zonder vennoot te zijn in de maatschap waarin hij, als ondermaat, participeert toch deelt in de resultaten. Het komt ons voor dat het criterium waardoor de quasi-deelnemer van andere derden wordt onderscheiden, moet worden ontleend aan de factoren die het drijven ener onderneming constitueren. Gelet moet dan worden op de rechtsmacht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer en op het risico, dat de derde met betrekking tot de onderneming loopt. Indien op deze punten geen wezenlijk verschil met deelnemers valt te onderkennen, waarbij onverschillig is de grond waarop een en ander naar privaatrecht berust, is er reden een derde als quasi-deelnemer te beschouwen.

Zulks houdt in, dat van het lichaam de vennootschapsbelasting geheven wordt alsof deze quasi-deelnemer een echte deelnemer was. Voor de inkom-

81. H.R. 8-5-1957, B.N.B. 1957/208, noot *M. J. H. Smeets*; H.R. 3-5-1961, B.N.B. 1961/178, noot *A. J. van Soest*; H.R. 7-3-1962, B.N.B. 1962/166, noot *J. Hollander*.

82. Literatuur, welke de hier liggende rechtstheoretische vraagstukken van het belastingrecht in het licht van verenigingsrechtelijke betrekkingen bespreekt, is ons niet bekend. Voor een economische beschouwing van de verbanden tussen rechtssubjecten ter zake van ondernemingen zij verwezen naar *G. Diephuis, Bedrijfseconomische problemen bij het tot stand komen van concentraties van ondernemingen*, prae-advies uitgebracht ter behandeling, op de accountantsdag 1962, opgenomen in: *De Accountant*, jrg. 69, blzz. 7 e.v. *J. F. Haccoü*, *De fusie als vorm van concentratie*.

Zie voor recente fiscale rechtspraak behalve de reeds genoemde: H.R. 3-4-1957, B.N.B. 1957/165, noot *M. J. H. Smeets*; H.R. 15-1-1958, B.N.B. 1958/85, noot *Hellema*; H.R. 21-3-1962, B.N.B. 1962/139 en het vervolg daarvan in H.R. 26-6-1963, B.N.B. 1963/291, beide arresten met noot *Hellema*.

83. H.R. 7-2-1951, B. 8939, voor participanten aan een waarborglening door een stichting uitgegeven en in H.R. 5-6-1957, B.N.B. 1957/239, noot *A. J. van Soest* voor een derde-geldschietener n.v. onder zeer bijzondere voorwaarden. Zie ook *Van Soest-Van Soest*, *Belastingen*, blzz. 279-280.

stenbelasting geniet deze dan evenmin opbrengst uit onderneming als de deelnemer zelve.

Het is de vraag of het participatiebewijs voor zover dit betrekking heeft op vermogensbestanddelen van een onderneming, gedreven door een lichaam, moet worden beschouwd als zulk een quasi-deelneming. Deze vraag is inzonderheid van belang voor de lichamen waarvoor art. 8 Besl. Vpb. geldt. Met betrekking tot deze lichamen toch wordt het gehele vermogen door de ondernemingsbestemming omvat. Het maakt daarbij geen enkel verschil hoe deze onderneming soortelijk moet worden bepaald.

Art. 8 Besl. Vpb. geeft zelf echter geen regel nopens de vraag wat in een gegeven situatie als vermogensbestanddeel is te beschouwen. De ondernemingsbestemming kan zowel betrekking hebben op lichamelijke zaken als op onlichamelijke zaken.

Voor het antwoord op de vraag naar de behandeling in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting van het participatiebewijs betreffende vermogensbestanddelen privaatrechtelijk eigendom van een naamloze vennootschap, komt het er op aan wat te dier zake wel en wat niet als vermogensbestanddeel van die naamloze vennootschap moet worden beschouwd.

Zou men aannemen dat deze naamloze vennootschap ter zake van lichamelijke of onlichamelijke zaken waarin zij participaties heeft uitstaan zekere vermogensbestanddelen heeft, dan is nog de vraag waaruit deze fiscaalrechtelijk bestaan. Zijn de lichamelijke of onlichamelijke zaken waarin door participatiebewijshouders wordt deelgenomen zelf vermogensbestanddelen en is er alsdan een negatief vermogensbestanddeel gevormd door verplichtingen aan participanten, of bestaan de vermogensbestanddelen op dit punt uit de rechtsverhoudingen met de participatiebewijshouders? Deze vragen doen zich overal voor waar een nadere analyse van de door de onderneming omvatte vermogensbestanddelen is vereist. Met betrekking tot een fabriek in huur moet ook de vraag gesteld worden of het vermogensbestanddeel wordt gevormd door de fabriek of door het huurrecht, met betrekking tot geleende gelden ziet men de hier bedoelde vragen opgelost worden door de beschouwing van de gelden als positief vermogensbestanddeel en de plicht tot terugbetaling als negatief vermogensbestanddeel.

Indien men aan deze vragen toe is heeft men al beslist dat de verhuurder, de participatiebewijshouder, de geldschietter enz. fiscaalrechtelijk als derde en niet als quasi-deelnemer moeten worden beschouwd. Maar de vraag is juist of er in

de bedoelde rechtsbetrekkingen deelnemingsverhoudingen of op deelneming gelijkende verhoudingen werken. Zou zulks bevestigend moeten worden beantwoord dan komen met name de vragen aan de orde naar de aftrekbaarheid voor de vennootschapsbelasting van betaalde huurpenningen, van aan de participatiebewijshouder uitbetaalde gelden, van aan de geldschieder betaalde rente enz.

Treurniet<sup>84</sup> meent kennelijk dat een participatie aan onroerend goed, eigendom van een naamloze vennootschap, geen quasi-deelneming in de door ons bedoelde zin oplevert. Hij stelt deze participanten voor de heffing van vennootschapsbelasting van een zodanig lichaam kennelijk gelijk aan willekeurige derden. Voor deze opvatting pleiten een aantal overwegingen. Bij een vergelijking van de participatiebewijshouder met een deelnemer, daargelaten de grond waarop hun beider positie naar privaatrecht berust, is het duidelijk, dat aan een gelijkenis met de positie van een directeur of commissaris niet kan worden gedacht. De participant zou wel met een deelnemer-lid en met name met een aandeelhouder kunnen worden vergeleken, inzonderheid uit een oogpunt van het risico-aspect eigen aan het drijven van een onderneming. Alsdan blijkt de participant te delen in het risico van een of meer bepaalde vermogensbestanddelen, terwijl de aandeelhouder participeert in het wel en wee van de door het lichaam gedreven onderneming in volle omvang.

Ook zou men kunnen denken aan de vergelijking met het lid ener coöperatieve vereniging, waarmee, zoals wij in het volgende hoofdstuk zullen zien, zowel een lidmaatschapsbetrekking als een contractuele betrekking gepaard gaat.

Wat hiervan ook zij, voorshands achten wij de figuur der quasi-deelneming in het belastingrecht niet zonder bedenkingen. Men kan slechts aan een zekere gelijkheid met de echte deelneming denken onder voorbijzien aan de grond waarop het een of het ander privaatrechtelijk berust. Wij zouden eerder geneigd zijn te menen, dat deze grond in de gehele rechtspositie van het subject doorwerkt en dat abstraheren daarvan tegelijk een miskennen is. Wij menen, dat voor de aanvaarding van de figuur der quasi-deelneming in de vennootschapsbelasting een uitdrukkelijke wettekst niet zou mogen ontbreken. Van de andere kant moet ook worden gezegd, dat belangrijke punten van overeenstemming aanwezig zijn.

84. W. C. L. van der Grinten en W. C. Treurniet, prae-adviezen uitgebracht aan de vergadering van de Broederschap der Notarissen in Nederland over Certificering van onroerend goed, blz. 109.



#### 4.35 Naar vreemd recht opgerichte lichamen

Uit het vorenstaande zal het duidelijk geworden zijn, dat het in het Besl. Vpb. ons inziens niet zozeer gaat om de naamloze vennootschap, de coöperatie enz. als vorm, als wel om hun regime. Dit regime is het dat beslist over de rechts-subjectiviteit, over de toerekening en over de betekenis van verenigings-rechtelijke betrekkingen. De termen welke het Besl. Vpb. bezigt om de onderscheiden belastingplichtigen aan te duiden hebben dan ook niet enkel betrekking op rechtsfiguren als vormen, maar tevens op hetgeen deze vormen aan regime impliceren.

Krachtens het geldende recht berust bedoeld regime op de wet en de statuten van het lichaam. Dit is voor het belastingrecht niet anders. Terecht besliste de H.R.<sup>85</sup> dan ook, dat voor de toetsing van het karakter van een commanditaire vennootschap aan de omschrijving vervat in art. 1, lid 2, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942<sup>86</sup> beslissend is hetgeen volgens de statuten geldt.

Zulks geldt eveneens indien er sprake is van een lichaam, dat door ander dan Nederlands recht wordt beheerst. De vraag is of een op vreemd recht berustend regime hier erkenning kan vinden, welke vraag in de rechtspraak bevestigend is beantwoord<sup>87</sup>. Voor de vennootschapsbelasting is daarbij van bijzonder belang of lichamen, onderworpen aan een ander dan Nederlands recht, kunnen worden gebracht onder in het Besluit als belastingplichtig aangewezen lichamen. Op dit punt behoeven geen strenge eisen te worden gesteld. Volstaan kan worden met een gelijkheid in beginsel, in kern en functie<sup>88</sup> en dat betekent toegespitst op het Besl. Vpb., dat het betrokken vreemde lichaam genoegzame overeenkomst met Nederlands belastingplichtige lichamen vertoont om dit daarmede, met het oog op doel en strekking van het Besl. Vpb., op één lijn te stellen<sup>89</sup> en derhalve aan te nemen, dat er een rechtstreekse, als het drijven van een onderneming aan te merken, betrekking bestaat<sup>90</sup>.

85. H.R. 25-3-1953, B.N.B. 1953/142. Zie ook H.R. 2-11-1955, B.N.B. 1955/393.

86. Later 8e Aanv. besch. Vpb. 1942, thans art. 2, lid 3, onder c, A.W.R.

87. H.R. 23-3-1866, W.v.h.R. 2781; H.R. 19-5-1950, N.J. 1951/150, noot Ph.A.N.H.

88. J. Kusters en C. W. Dubbink, Nederlands internationaal privaatrecht, algemeen deel, blz. 249.

89. Vergelijk Kusters-Dubbink, o.c. blz. 263.

90. Rb. Rotterdam 19-12-1912, B. 1124; R.v.b. Amsterdam 7-3-1922, B. 2991, waartegen cassatieberoep verworpen; H.R. 11-3-1926, B. 3788. In res. 18-1-1908, no. 14, B. 441, werd echter een naar vreemd recht opgerichte naamloze vennootschap beschouwd als een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid.

Bij de kwalificatie van door ander dan Nederlands recht geregeerde lichamen kan men zich niet losmaken van hun regime, maar zal men integendeel hun regime moeten onderzoeken op de verwantschap met het regime volgens Nederlands privaatrecht en publiekrecht dat tot belastingplicht leidt<sup>91</sup>. Of en zo ja welk belastingplichtig lichaam aanwezig is, is en blijft een vraag welke, zo voor nationale als voor vreemde lichamen, wordt beslist door het in Nederland op dit stuk geldende belastingrecht en wel op basis van het regime dat volgens het Nederlandse recht bij de onderscheiden soorten lichamen behoort.

Indien op grond van de wet van 25 mei 1959 (S.256) moet worden aangenomen dat volgens het bij die wet aanvaarde incorporatie-beginsel het regime van een buitenlands lichaam, dit is een lichaam naar buitenlands recht opgericht, welk lichaam voor de vennootschapsbelasting in Nederland gevestigd is, naar vreemd recht moet worden beoordeeld<sup>92</sup>, dan is er voor de toepassing der vennootschapsbelasting de vraag of dit regime voldoende verwantschap vertoont met het regime volgens Nederlands recht eigen aan als belastingplichtig aangewezen lichamen. Heeft oprichting naar Nederlands recht plaatsgevonden, dan behoeft niet te worden onderzocht hoe in den vreemde over het betreffende lichaam wordt geoordeeld<sup>93</sup>.

Gelet op de relevante aspecten welke het drijven van een onderneming fiscaalrechtelijk constitueren, zal het vreemde regime dat voor het lichaam geldt inzonderheid moeten worden onderzocht op de betekenis die dit heeft voor de beschikkingsmacht over de winst<sup>94</sup> gebaseerd op rechtsmacht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer en te lopen risico<sup>95</sup>. Wil er van binnenlandse belastingplicht van naar vreemd recht opgerichte lichamen sprake zijn, dan zullen deze lichamen binnen het Rijk gevestigd moeten zijn. Aangezien ten deze geen bijzondere regels gelden kunnen wij verwijzen naar het hiervoor op dit stuk gezegde.

Hetgeen wij zeiden over het vreemde recht in verband met de vraag of er een lichaam is dat, indien ook aan het criterium der vestigingsplaats is voldaan,

91. Anders *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blzz. 38-39.

92. Aldus *E. C. Henriquez*, Het vennootschapsstatuut.

93. H.R. 4-4-1962, B.N.B. 1962/181.

94. Aldus in H.R. 7-6-1939, B. 6925 met betrekking tot een Franse S.A.R.L.

95. Het risicoaspect is te vinden in res. 13-3-1930, no. 125, B. 4885; res. 17-4-1957, no. 2, B.N.B. 1958/27, met betrekking tot de Duitse G.m.b.H.

binnenlands belastingplichtig is, geldt niet zonder meer ook indien het gaat om factoren die overigens volgens de wettelijke omschrijving de belasting-schuld materieel mede doen ontstaan.

Indien de vraag aan de orde is betreffende de bepaling van de betekenis van verenigingsrechtelijke betrekkingen voor het materieel ontstaan der belasting-schuld, zal in het algemeen niet kunnen worden volstaan met gelijkenis in de kern op het Nederlands recht ter zake om dan voorts het Nederlands recht toe te passen, doch zal de eigen betekenis van het regime van het buitenlands lichaam volgens het vreemde recht moeten worden beoordeeld en zal eerst daarna de vraag ter beantwoording staan hoe de aldus gevonden betrekking fiscaalrechtelijk te behandelen<sup>96</sup>. Mutatis mutandis geldt voor de quasi-deelneming hetzelfde.

96. H.R. 10-6-1953, B.N.B. 1953/204, noot *H. J. Hellema*; H.R. 18-2-1959, B.N.B. 1959/124, noot *P. den Boer*; *W. P. v. Sikkelerus*, De toepassing van vreemd recht door de Nederlandse belastingrechter, N.V. febr. 1961, jrg. 38, no. 11, blz. 201.



## De binnenlandse belastingplichtige lichamen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 in het bijzonder beschouwd

Wij hebben ons in het voorgaande hoofdstuk bezig gehouden met een onderzoek uit rechtstheoretisch oogpunt van de belastingplicht in het Besl. Vpb. in het algemeen. In 4.21 wezen wij erop, dat het Besl. Vpb. de gevallen, waarin de wetgever wenst dat toerekening van een onderneming aan een lichaam geschiedt en wenst dat de belastingschuld ter zake van winst uit onderneming in een lichaam ontstaat op een wijze als uit zijn regime voortvloeit, tot gelding brengt door een limitatieve opsomming te geven van rechtsfiguren, welke als belastingplichtige lichamen worden aangemerkt.

Als zodanig worden in art. 2, lid 1, Besl. Vpb. genoemd:

1. vennootschappen, welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld (naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen);
2. coöperatieve verenigingen en andere verenigingen op coöperatieve grondslag;
3. onderlinge verzekeringsmaatschappijen, alsmede verenigingen, welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden;
4. stichtingen, verenigingen met rechtspersoonlijkheid, andere privaatrechtelijke rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, welke niet onder 1, 2 of 3 vallen, voor zover zij een bedrijf uitoefenen;
5. door openbare lichamen uitgeoefende:  
landbouwbedrijven;  
nijverheidsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend water, gas, elektriciteit of warmte leveren;  
mijnbouwbedrijven;

handelsbedrijven welke niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de handel in gebouwde of ongebouwde eigendommen tot voorwerp hebben;  
vervoerbedrijven, met uitzondering van het Staatsbedrijf der Posterijen, Telegrafie en Telefonie en van bedrijven welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het vervoer van personen binnen de grenzen van een gemeente tot voorwerp hebben;  
bouwkassen.

Verschillende rechtstheoretische vragen de bijzondere lichamen betreffende zijn in het voorgaande reeds ter sprake gekomen. Dit geldt met name voor de in hoofdstuk 3 besproken werking van het ondernemingsbegrip en de betrekking tussen subject en onderneming. In dit hoofdstuk willen wij ingaan op de vraag welke bijzondere lichamen het zijn die in evengenoemd artikel als belastingplichtig worden aangewezen. De belangrijkste vragen rond het subject-element worden opgeroepen door de kring belastingplichtigen bedoeld in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. Aan deze kring zal dan ook de meeste aandacht worden besteed.

## 5.1 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen

### 5.11 Art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. in het algemeen

In art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. worden als belastingplichtige lichamen aangewezen 'vennootschappen, welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld'. Het Besl. Vpb. voegt hieraan tussen haakjes toe 'naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen'. Het is deze toevoeging in het bijzonder welke aanleiding heeft gegeven tot de vraag of naast de naamloze vennootschap en de commanditaire vennootschap op aandelen ook andere vennootschappen, welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, belastingplichtig zouden kunnen zijn op grond van dit onderdeel.

Terecht kan de vraag worden gesteld: welke betekenis hebben de tussen haakjes genoemde lichamen voor de uitleg van de algemene omschrijving. Deze betekenis betreft niet enkel de kwestie der bijzondere soorten lichamen,

maar tevens de inhoud der termen welke de algemene omschrijving bezigt, de inhoud dus der termen: vennootschap, kapitaal, in aandelen verdeeld. Daarnaast is er plaats voor de vraag: welke betekenis heeft de algemene omschrijving voor de begripsinhoud van de tussen haakjes bepaaldelijk genoemde lichamen.

Aanvaardt men dat het Besl. Vpb. ter aanwijzing der belastingplichtige lichamen een terminologie bezigt welke verwijst naar een regime, dan komt het zoëven aan de orde gestelde interpretatieprobleem neer op een vraag naar de bijzondere eisen aan het vennootschapsregime te stellen, wil een belastingplichtig lichaam aanwezig zijn. De vragen die wij eerst willen bespreken kunnen als volgt worden geformuleerd.

Is het voldoende dat het vennootschapsregime een in aandelen verdeeld kapitaal kent, of moet dit bovendien in de kern overeenkomen met het regime van, hetzij de naamloze vennootschap, hetzij de commanditaire vennootschap op aandelen, of is zelfs vereist een regime waarvoor in alle opzichten en uitsluitend de voorschriften van het Wetboek van Koophandel ter zake van beide bepaaldelijk genoemde lichamen gelden? Het is niet juist het interpretatieprobleem op dit punt te formuleren als een keuze tussen óf limitatief óf enuntiatief. Veeleer is hier sprake van een meer of minder ruime uitleg, te onderscheiden op basis van drie typologisch gekenmerkte uitgangspunten.

Om een naar Frans recht opgerichte, binnen het Rijk gevestigde, société anonyme als belastingplichtig volgens dit onderdeel aan te merken, is het niet nodig het meest ruime uitgangspunt te kiezen. Het is zeer wel mogelijk, dat een naar Frans recht opgerichte société anonyme binnenlands belastingplichtig is, zonder dat tevens iedere vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal belastingplichtig is, namelijk indien van het regime dat een zodanig lichaam beheerst kan worden gezegd, hetzij dat het als naamloze vennootschap of **commanditaire vennootschap op aandelen kan worden gekwalificeerd, hetzij** zijn regime in de kern overeenkomt met het regime eigen aan een naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen<sup>1</sup>.

Een geheel andere vraag is hoe de naar buitenlands recht aldaar opgerichte

1. Anders *Van Soest-Van Soest*, Belastingen, blz. 253. Als in de tekst R.v.b. I Rotterdam, opgenomen in H.R. 28-5-1952, B. 9227.



naamloze vennootschap, die zich binnen het Rijk vestigt, moet worden gekwalificeerd. Indien het zo zou zijn dat naar privaatrecht een zodanige naamloze vennootschap niet als naamloze vennootschap kan worden erkend en met name niet als rechtspersoon erkenning vindt<sup>2</sup>, dan is het eveneens zo dat een dergelijk lichaam niet zonder meer als naamloze vennootschap gekwalificeerd kan worden, om de eenvoudige reden dat dit regime rehtens voor het betreffende lichaam niet geldt.

Zou voor een dergelijk lichaam, in Nederland gevestigd, ook niet een regime gelden dat in de kern met dat ener naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap overeenkomt, dan kan toch sprake zijn van belastingplicht volgens dit onderdeel, zonder dat de ruimste uitleg wordt gevolgd, namelijk als dit regime in de kern overeenkomt met het regime ener commanditaire vennootschap op aandelen<sup>3</sup>.

Belastingplicht volgens dit onderdeel zou echter nimmer kunnen worden aangenomen voor naar buitenlands recht aldaar opgerichte en binnen het Rijk gevestigde lichamen, indien de engste interpretatie zou moeten worden gevolgd, vermits de oprichting in den vreemde naar vreemd recht reeds verhindert dat uitsluitend de bepalingen van het Wetboek van Koophandel gelden<sup>4</sup>.

Deze overweging belet reeds om het engste uitgangspunt als het enig juiste te aanvaarden. Ook het tekstverschil met het Besl. W.B. en de Wet D.T.B., in welke beide regelingen de algemene omschrijving ontbrak, noopt ertoe aan te nemen dat het Besl. Vpb. met de gekozen redactie een verruiming beoogde van het beperktere uitgangspunt gelegen in de enkele vernoeming van naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen. Deze verruiming in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. is echter in de overige tekst van het Besl. Vpb. niet doorgetrokken. Zo hebben de artt. 2 lid 3, 3 en 5 Besl. Vpb. naar hun tekst, voor zover hier van belang, alleen betrekking op vennootschappen-rechtspersonen en commanditaire vennootschappen op aan-

2. *W. C. L. v. d. Grinten*, bespreking van het proefschrift van *E. C. Henriquez*, N.V. sept. 1961, jrg. 39, no. 6, blz. 96, meent dat het Nederlands recht niet toelaat 'dat in Nederland een rechtspersoon in de trant van de naamloze vennootschap wordt gevestigd, welke niet een Nederlandse naamloze vennootschap is'.

3. Res. 18-1-1908, no. 14, B. 441, zag in een naar Nederlands-Indisch recht opgerichte naamloze vennootschap, welke haar zetel naar Nederland had verplaatst, een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid.

4. Het recht van de plaats van oprichting zal veelal reeds beslissen over de geldigheid der oprichting.

delen. Anderzijds bezigen de artt. 10 en 18 Besl. Vpb. alsmede art. 13, onder 2, aanhef, Besl. Vpb. de algemene omschrijving evenals de Herkapitalisatiewetten van 1951 en 1957.

*Scheltens*<sup>5</sup> heeft art. 13, onder 2, sub b, Besl. Vpb. van beslissende betekenis geacht voor de enge uitleg van art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. Inderdaad is de uitwerking van het object-element van belang voor het subject-element, maar deze afhankelijkheid is wederkerig zodat, indien de kring van de in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. genoemde belastingplichtigen ruimer is dan naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen, het zeer wel verdedigbaar is de in art. 13, onder 2, sub b, Besl. Vpb. vervatte regeling mede te betrekken op de vennootschappen die met de commanditaire vennootschap op aandelen in de kern overeenkomen. Anderzijds moet *Scheltens* worden toegegeven dat genoemd onderdeel van art. 13 Besl. Vpb. belet om de kring van belastingplichtigen bedoeld in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. vanuit het hiervoor beschreven ruimste uitgangspunt te bepalen.

Het vorenstaande leidt ertoe zowel het zeer enge<sup>6</sup> als het zeer ruime<sup>7</sup> uitgangspunt onjuist te achten. Naar onze mening moet worden aangenomen, dat art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. het oog heeft op een vennootschapsregime, dat een in aandelen verdeeld kapitaal kent en bovendien in de kern overeenkomt met het regime eigen aan een naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen. Deze conclusie wordt bevestigd indien mede in de beschouwing wordt betrokken, dat het in de vennootschapsbelasting gaat om het subject-drijvend-een-onderneming, als complement van de subjecten-drijvend-een-onderneming, welke in de inkomstenbelasting worden betrokken<sup>8</sup>.

Wij hebben in 3.3. betoogd, dat het drijven van een onderneming moet wor-

5. A. M. Vroom en J. P. Scheltens, De commanditaire vennootschap in het privaats- en fiscaalrecht, blz. 69.

6. Aldus in R.v.b. Middelburg, 23-10-1943, B. 7963; R.v.b. I Rotterdam, opgenomen in H.R. 28-5-1952, B. 9227; Miss. van de Secretaris-Generaal van Financiën, 13-1-1944, no. 68, noot 1 onder B. 7963; J. P. Scheltens l.c.

7. P. J. A. Adriani, De literatuur over de nieuwe belastingen, W.P.N.R. 1943, 3812/3814; *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 41 en blz. 361; *Van Soest-Van Soest* l.c.

8. Zou voor de uitleg van art. 46 Reg.wet wel van het ruime uitgangspunt moeten worden uitgegaan dan zegt dit op zichzelf nog niets over de uitleg van art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. zulks vanwege de geheel eigen structuur der Reg.wet. Zie voor art. 46 Reg.wet bij H. F. R. Dubois, De Registratiewet 1917, blzz. 284 e.v.

den opgevat als een beschikkingsmacht over de onderneming, te beoordelen in het licht van de fiscaalrechtelijke beschikbaarheid van de winst uit een onderneming voor een subject (beschikkingsmacht over de winst genoemd). De beschikkingsmacht over de onderneming is daar naar haar bestanddelen omschreven als omvattende een rechtsmacht tot beheer en tot beschikking, anders dan als beheer (rechtsmacht tot exploitatie, staking en overdracht van een onderneming), alsmede het lopen van risico. In 4.11 hebben wij erop gewezen, dat de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting te zamen alle subjecten door wie een onderneming gedreven wordt in de belasting ter zake van winst uit onderneming betrekken en wel in dier voege dat in de inkomstenbelasting worden betrokken de subjecten-natuurlijke personen die een onderneming drijven en in de vennootschapsbelasting alle andere subjecten die zulks doen.

Er zijn geen moeilijkheden van betekenis indien alle factoren die te zamen het drijven van een onderneming volledig constitueren in één subject, tevens rechtssubject, samenvallen en deze dus of in één natuurlijke persoon of in één rechtspersoon zijn geconcentreerd. Alsdan ligt het voor de hand de natuurlijke persoon, respectievelijk rechtspersoon, als belastingplichtige ter zake van die onderneming aan te wijzen, in de dubbele zin van toerekeningscentrum der onderneming en toedelingscentrum van rechten en plichten in de rechtsbetrekking tot de overheid. De feitelijke uitwerking in de wetgeving is inderdaad aldus dat in de Wet I.B. 1964 belastingplichtig is het subject-natuurlijk persoon en in het Besl. Vpb. het subject-rechtspersoon. Moeilijkheden ontstaan eerst als men op dit punt de privaatrechtelijke data meent te moeten negeren, wij spraken hierover in 4.34. Moeilijkheden ontstaan voorts indien de bestanddelen der beschikkingsmacht over de onderneming in het licht van beschikkingsmacht over de winst over meer subjecten, tevens rechtssubjecten, zijn verdeeld. Het gaat er dan om de vraag te beantwoorden naar de betekenis van de onderlinge betrekkingen van deze subjecten voor het drijven-van-een-onderneming, in het licht van het betalen van over de winst verschuldigde belasting. Anders gezegd is de vraag: wat betekent het regime voor de beschikkingsmacht over een onderneming in het licht van de beschikkingsmacht over de winst.

Zijn er aan het regime te ontlelen redenen om, ook indien de factoren die te zamen het drijven van een onderneming volledig constitueren over meer sub-



jecten zijn verdeeld, toch belasting te heffen alsof zulks niet het geval was? Wij hebben in het vorige hoofdstuk betoogd, dat hierbij van de rechtssubjectiviteit moet worden geabstraheerd en dat het nu gaat om de aanvaarding van één toerekeningscentrum voor de onderneming en de winst uit onderneming, alsmede dat dit neerkomt op een keuze van één of meer van de onderdelen der beschikkingsmacht als beslissend om één toerekeningscentrum, één belastingsubject, aan te nemen. Wij hebben er in het vorige hoofdstuk ook op gewezen, dat daarvoor aangeknoopt kan worden bij het beheer als inhoudende de feitelijke mogelijkheid om de winst aan te wenden tot belastingbetaling, bij de meer of mindere gemakkelijkerheid van wijziging in de subjecten aan wie delen der beschikkingsmacht toekomen, alsmede bij de effectieve betekenis van delen der beschikkingsmacht over de onderneming die over meer subjecten zijn verdeeld.

Maakt art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. belastingplichtig vennootschappen die een regime kennen volgens welke het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, dan gaat het er niet om wat dit regime in abstracto betekent, doch gaat het om de betekenis van een dergelijk regime voor het drijven van een onderneming. Op dit punt nu brengt de vermelding tussen haakjes van naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen een verheldering. Bij alle verschillen in regime tussen beide lichamen komt dit hierin overeen, dat hierbij subjecten optreden die in een bepaalde hoedanigheid, namelijk in de hoedanigheid van aandeelhouder, respectievelijk commanditaire vennoot, niet bevoegd zijn tot beheer en beperkt in de bevoegdheid tot beschikking anders dan als beheer, alsmede beperkt risico dragen, terwijl in beginsel deze hoedanigheid vrijelijk aan andere subjecten kan worden overgedragen, waaraan niet afdoet dat deze vrijheid voor een bepaalde naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen aan min of meer ver gaande beperkende bepalingen kan zijn onderworpen.

Zo gezien is ook het enkel in aandelen verdeeld zijn van het kapitaal ener vennootschap onvoldoende, maar moet er een gelijkenis op de naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen bijkomen. Ontbreekt deze gelijkenis dan is het niet mogelijk één toerekeningscentrum, belastingplichtig ingevolge art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb., aan te nemen. In alle gevallen waarin de algemene omschrijving wordt gebezigd, zoals in de

artt. 10, 13, onder 2, aanhef, en 18 Besl. Vpb. moet deze mede worden verstaan als omvattende de nadere eis van gelijkenis als evenbedoeld. Ook het aandeelhouderschap dat de Wet I.B. 1964 onder meer in art. 6, lid 1, (oud: art. 17 Besl. I.B.) en in de regeling van winst uit aanmerkelijk belang op het oog heeft, is niet het aandeelhouderschap zonder meer, maar het aandeelhouderschap dat in de kern overeenkomt met het aandeelhouderschap ener naamloze vennootschap, respectievelijk commanditaire vennootschap op aandelen. Daarentegen heeft met name art. 18 Wet I.B. 1964 alleen op de aandeelhouder in een naamloze vennootschap betrekking.

Uit een en ander volgt tevens dat a priori niet kan worden gezegd, dat de burgerlijke maatschap op aandelen wel of niet belastingplichtig is ingevolge art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. Het regime van een dergelijke maatschap zal van geval tot geval moeten worden onderzocht<sup>9</sup>.

Bezien wij thans nader de bestanddelen welke volgens de wettelijke omschrijving het regime bepalen, in het licht van de gelijkenis in de kern op naamloze vennootschappen, respectievelijk commanditaire vennootschappen op aandelen.

De bestanddelen der wettelijke omschrijving worden gevormd door de begrippen vennootschap, kapitaal en in aandelen verdeeld. Bij de achtereenvolgende bespreking dezer bestanddelen zal blijken of en in welke mate deze uitdrukkingen begrippen uit het privaatrecht weergeven<sup>10</sup>.

Staande voor de noodzaak in een individueel geval te beslissen over de kwalificatie van het regime is niet beslissend de naam welke het lichaam draagt, doch gaat het erom wat het regime van het lichaam in wezen rechtens is.

### *Het bestanddeel vennootschap*

Er zijn een aantal omstandigheden die het gemakkelijk maken om te bepalen

9. Het ontwerp Vpb. bezigt in art. 2, lid 1, onder a, de volgende omschrijving: 'naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld'. De M.v.T. op dit ontwerp wekte de indruk dat met deze omschrijving werd beoogd de ruimste uitleg in de wet vast te leggen (Gedr. st. 1959-1960, wetsontw. no. 6000, st. no. 3, blz. 17). De M.v.A. lijkt hierop terug te komen met een betoog dat overeenkomt met de in de tekst voor het geldende Besluit verdedigde uitleg der overeenstemming in de kern (Gedr. st. 1962-1963, wetsontw. no. 6000, st. no. 9, blz. 56). Gesproken wordt van de overeenstemming in economische functie van andere vennootschappen met die functie van naamloze vennootschappen, respectievelijk commanditaire vennootschappen op aandelen. De economische functie is de betekenis van het regime van een lichaam in verband met het drijven van een onderneming.

10. H.R. 27-1-1937, B. 6335, heeft zulks voor de Wet Belasting op de Doode Hand zonder meer (Vervolg noot 10 op pag. 132)

wanneer een voor het subject-element in het Besl. Vpb. relevante vennootschap aanwezig is<sup>11</sup>.

Allereerst is daar de omstandigheid, dat het in het Besl. Vpb. gaat om de gevallen waarin de wetgever termen aanwezig heeft geacht aan te nemen dat een onderneming niet door een natuurlijk persoon, doch door een lichaam gedreven wordt. Zou men menen dat de term vennootschap op zichzelf niet zou doelen op de maatschap tot het drijven van een onderneming<sup>12</sup>, dan volgt zulks wel uit de opzet van het Besl. Vpb. Een vennootschap in de zin van het Besl. Vpb. is nimmer aanwezig indien er slechts sprake is van wat *Van der Heijden*<sup>13</sup> zo beeldend 'een vermogensrechtelijke lotsgemeenschap' heeft genoemd. De deelnemers aan deze lotsgemeenschap kunnen fiscaalrechtelijk dan ook geen vennoten worden genoemd<sup>14</sup>. Hier is sprake van participanten. Gemeenschappelijk beleggen in het kled ener maatschap zonder dat zulks de gedaante van een onderneming krijgt leidt dan ook niet tot een belastingplichtige vennootschap<sup>15</sup>.

In verband met het bepaalde in art. 8 Besl. Vpb. is ten deze echter niet beslissend wat de vennootschap in feite doet, doch beslissend is hetgeen bij het regime der vennootschap behoort; strekt dit regime tot het drijven van een onderneming. Zulks wordt bevestigd door de omstandigheid, dat aan het regime van de naamloze vennootschap de gerichtheid op het drijven van een onderneming eigen is.

De gelijkenis in de kern op de naamloze vennootschap brengt mee, dat voor het Besl. Vpb. een vennootschap ook dan aanwezig is, indien haar op-richting niet berust op een verbintenisscheppende overeenkomst, of de ven-

Noot 10 (vervolg van pag. 131)

bevestigend beantwoord. Zie ook P. J. A. Adriani, Het Burgerlijk Wetboek en het fiscaalrecht, in Gedenkboek B.W., blz. 662.

11. De maatschap en daarmee ook de vennootschap is een uitermate moeilijke rechtsfiguur. Reeds in de aanvang van de paragraaf handelende over de maatschap staat in *Asser-Kampbuizen* te lezen dat de 'maatschap het meest aanleiding tot hoofdbreken' geeft.

12. Zie over deze kwestie Ph. A. N. Houwing in W.P.N.R. 1961/4662, rechtsvraag no. 2, J. H. Christiaanse, Aanmerkelijk belang, blz. 24. In H.R. 13-5-1936, B. 6113 worden de termen vennootschap en maatschap door elkaar gebruikt. H.R. 28-1-1937, B. 6335 aanvaardt gelijkelijk voor maatschap en vennootschap een winstdoel en stelt dit tegenover onbaatzuchtige doeleinden eigen aan een vereniging.

13. E. J. J. van der Heijden, Het Burgerlijk Wetboek en het verenigingsrecht, in: Gedenkboek B.W., blz. 529.

14. Vergelijk H.R. 19 - 5 - 1926, B. 3829 over depotovereenkomst en H.R. 5-12-1951, B. 9123 over de beleggingspool.

15. In de M.v.A. op het ontwerp Vpb. (Gedr. st. 1962-1963, wetsontw. no. 6000, st. no. 9, blz. 6) wordt te kennen gegeven dat het niet de bedoeling is beleggingscombinaties aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen.



nootschap gedurende haar gehele bestaan niet door een overeenkomst wordt beheerst<sup>16</sup>. Dit kan met name van belang zijn voor naar vreemd recht opgerichte lichamen.

De gelijkenis in de kern op de commanditaire vennootschap op aandelen brengt mee, dat voor het Besl. Vpb. bijzondere vormen van geldlening tot een vennootschap in de zin van het hier aan de orde zijnde art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. kunnen leiden<sup>17</sup>.

De H.R.<sup>18</sup> is deze weg voor het object-element niet gegaan, maar heeft de geldschietster die op een bijzonder nauwe wijze deelde in het wel en wee van een lichaam behandeld als een quasi-deelnemer aan het lichaam.

Hiermede raken wij opnieuw aan het probleem der participatie. Aan het slot van 4.34 hebben wij getracht deelnemers en participanten te onderscheiden door de deelnemers te zien als de subjecten betrokken bij het samenstel van onderlinge betrekkingen, dat wij voor het lichaam wezenlijk hebben genoemd en de participanten te zien als degenen, die zonder als subject deel te nemen aan het samenstel van onderlinge betrekkingen op een of andere wijze geïnteresseerd zijn in het voorwerp van het samenstel van onderlinge betrekkingen.

Wij hebben ervan afgezien op dit, voor het belastingrecht zo bijzonder belangrijke, vraagstuk in het kader van dit geschrift diep in te gaan. Het komt ons voor, dat dit vraagstuk deel uitmaakt van een problematiek welke wel wordt aangeduid als het probleem van de vervlechtingen. Indien zulks juist is, is daarmee ook gezegd, dat een onderzoek van dit vraagstuk zich moet uitstrekken over alle grondelementen, zoals deze in het Besl. Vpb. gestalte hebben gekregen. Een benadering van dit punt enkel in het kader van de belastingplicht lijkt ons gemakkelijk tot vertekeningen te voeren. In een en ander hebben wij gemeend een afdoende reden te vinden om te volstaan met vermelding van dit vraagstuk er daarbij hier op wijzend, dat de gelijkenis in

16. *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, Handboek, blzz. 40 e.v.; *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 222; *L. J. Hijmans-V. d. Bergh*, onder H.R. 31-12-1958, N.J. 1959/92, B.N.B. 1959/64, noot *A. J. van Soest*.

17. Over de commanditaire vennootschap als bijzondere vorm van geldlening zie *A. M. Vroom*, o.c. blz. 16 en *T. J. Dorhout-Mees* in noot op H.R. 3-2-1956, *Ars Aequi*, jrg. 5. Anders H.B. in noot op dit arrest in N.J. 1960/120 en in noot op H.R. 27-1-1960, N.J. 1960/235. Zie ook *P. W. van der Ploeg*, De commanditaire vennootschap en de regels van het zakenrecht, W.P.N.R. 1961/4699-4703.

18. H.R. 5-6-1957, B.N.B. 1957/239, noot *A. J. van Soest*.

de kern op de naamloze vennootschap, respectievelijk de commanditaire vennootschap op aandelen, een zekere vrijheid laat een vennootschap ook dan aanwezig te achten indien men niet zou willen spreken van een vennootschap in de zin van art. 1655 B.W. Het probleem der vervlechtingen heeft wel een duidelijke oplossing gevonden bij de uitwerking van het subject-element wanneer dit een zogenaamd concern betreft. Hierop komen wij hierna terug.

De gelijkenis in de kern op de naamloze vennootschap, respectievelijk de commanditaire vennootschap op aandelen, laat onverlet dat aan het regime van de vennootschap eigen moet zijn dat dit als zodanig, als regime van deze vennootschap is gewild en tevens daaraan eigen is een oogmerk om te behalen winst onder de deelnemers aan het regime te delen. Zulks is met name van belang in verband met de in de volgende sub-paragraaf te bespreken naamloze vennootschap in oprichting.

Uit het vorenstaande zal het duidelijk zijn, dat noch het met handeling voor gemene rekening aangeduide type ener vennootschap, noch de burgerlijke maatschap in het algemeen, als zodanig belastingplichtig kunnen worden genoemd. In individuele gevallen echter kunnen deze aan een zodanig regime zijn onderworpen, dat dit in de kern met dat ener commanditaire vennootschap op aandelen overeenkomt <sup>19</sup>.

### *Het bestanddeel kapitaal*

Het gaat hier over het kapitaal als medebepalende factor van het regime van een lichaam, over het kapitaal derhalve in zijn subject-bepalende functie. Ook hier wordt de voor de vennootschapsbelasting relevante aard van dit bestanddeel nader bepaald door hetgeen het regime van de naamloze vennootschap, respectievelijk commanditaire vennootschap op aandelen, in de kern omtrent de aard hiervan inhoudt. Om deze kern te bepalen zal de betekenis van het kapitaal in het kader van het regime moeten worden beoordeeld gelet op de elementen welke het drijven van een onderneming constitueren, zodat de vraag komt te luiden: wat betekent het kapitaal in het regime van

19. Zie hierover bij P. H. Smits, Critische beschouwing der handeling voor gemene rekening, blzz. 207 e.v.

de naamloze vennootschap, respectievelijk commanditaire vennootschap op aandelen, voor de elementen der beschikkingsmacht?

Beoordeeld vanuit het lichaam vormt het kapitaal een grootheid welke het lichaam aan de door hem gedreven onderneming ter beschikking kan stellen. Het kapitaal is alsdan opgenomen in de gehele met het drijven van een onderneming uitgedrukte betrekking van het lichaam tot de onderneming. Het kapitaalbestanddeel uit het regime ener naamloze vennootschap, respectievelijk commanditaire vennootschap op aandelen, ziet echter niet op de betrekking van het lichaam tot de onderneming, doch op de interne verhoudingen van de subjecten die aan het lichaam deelnemen. Het geheel van regels dat deze verhoudingen beheerst, is voor een deel ten nauwste aan het kapitaalbestanddeel verbonden, zoals de regels betreffende de winst, aan de vergadering van aandeelhouders toekomende bevoegdheden tot benoeming en ontslag van het bestuur enz. De deelneming aan het kapitaal stelt met betrekking tot een deelnemer de daaraan volgens het regime verbonden regels in werking. Omdat dit zo is zou men hier van kapitaal-associaties kunnen spreken ter onderscheiding van personen-associaties voor de lichamen, waarbij volgens hun regime het deelnemerschap en de regels ter zake onafhankelijk staan van kapitaaldeelneming<sup>20</sup>.

Als zodanig is de aandeelhouder niet bevoegd tot daden van beheer. Bij de naamloze vennootschappen komt deze bevoegdheid ingevolge art. 47 K. toe aan het bestuur, dat ten deze zelfstandig is<sup>21</sup>. Ook de commanditaire vennoot-aandeelhouder mag ingevolge art. 20, lid 2, K. geen daden van beheer verrichten. Doet hij dit toch, dan wordt hij ten opzichte van derden ingevolge art. 21 K. hoofdelijk voor het geheel aansprakelijk<sup>22</sup>.

De bevoegdheid van een aandeelhouder als zodanig met betrekking tot staking en overdracht der onderneming, hangt in overwegende mate van de concrete inhoud van een bepaald regime af. In beginsel is het bestuur ener naamloze vennootschap (vergelijk art. 55d K.), respectievelijk zijn de beheerende vennoten ener commanditaire vennootschap op aandelen (vergelijk art. 32 K.), met de uitvoering belast.

20. J. A. Fray, Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen, blz. 8 en blz. 13, verbindt hieraan verder gaande consequenties.

21. F. J. W. Löwenstein, Wezen en bevoegdheid van het bestuur van de vereniging en de naamloze vennootschap.

22. Molengraaff, Leidraad, deel I, blz. 207.



Het is in het risico-aspect uit de beschikkingsmacht dat de aandeelhouder op de duidelijkste wijze bij de onderneming betrokken is. Uit de vele functies welke het kapitaal, en de deelneming daaraan, overeenkomstig het regime van het lichaam heeft te vervullen in verband met de verschillende elementen der beschikkingsmacht, lijkt dan ook die functie, welke betrekking heeft op het risico-element, het meeste accent te moeten ontvangen.

Volgens het regime van de naamloze vennootschap, respectievelijk de commanditaire vennootschap op aandelen, is dit enerzijds de beperking van de aansprakelijkheid tot het in geld uitgedrukte bedrag der deelneming en anderzijds het profijt van de goede kansen volgens het betreffende regime aan de kapitaaldeelneming verbonden.

Het bestanddeel kapitaal ziet dan op een geldbedrag overeenkomstig het regime van het lichaam aan dat lichaam gebonden<sup>23</sup>, waarvoor door de gezamenlijke kapitaaldeelnemers als zodanig overeenkomstig het regime van het lichaam ten hoogste risico kan worden gelopen. Van het geldbedrag aan kapitaal dat is geplaatst hangt af, welk risico de gezamenlijke kapitaaldeelnemers als zodanig ten hoogste in feite lopen. Ter vermindering van misverstand wijzen wij erop, dat dit onverlet laat, hetgeen in het algemeen van privaatrechtelijk standpunt voor onderscheiden lichamen van het kapitaal moet worden gezegd. Ziet men in het kapitaal ener naamloze vennootschap met *V.d. Heijden-V.d. Grinten*<sup>24</sup> een vennootschappelijke schuld, waartoe agio niet behoort<sup>25</sup>, dan sluit zulks niet uit voor het Besl. Vpb. als relevante kern het risico-aspect aan te wijzen. Weliswaar gaat dan het agio deel uitmaken van het kapitaalebegrip, in zoverre de kapitaaldeelnemers ook voor het agio risico lopen. Maar de omstandigheid dat een en ander dient te worden beoordeeld overeenkomstig het regime van het lichaam laat de vrijheid tot, voor onderscheidene lichamen, uiteenlopende beoordelingen.

Ging het hiervoor over het kapitaal in verband met de positiefrechtelijke uitwerking van het subject-element, een geheel andere reeks van vragen wordt opgeroepen indien het kapitaal in verband wordt gebracht met de positiefrechtelijke uitwerking der overige elementen welke volgens de wettelijke omschrijving mede het ontstaan der belastingschuld bepalen. Men kan

23. Gebonden aan het lichaam is iets anders dan gebonden aan de bedrijfsuitoefening. H.R. 23-5-1958, N.J. 1958/458, alsmede hetgeen hiervoor is gezegd in verband met art. 8 Besl. Vpb.

24. Handboek, blz. 238.

25. Handboek, blz. 613.

met de H.R. voor het object-element oprichtersbewijzen en certificaten van aandelen van dezelfde aard achten<sup>26</sup>, evenals vorderingen en aandelen<sup>27</sup>, maar dat wil nog niet zeggen dat, indien het regime van een lichaam oprichtersbewijzen of vorderingen op deelnemers kent, alsdan kapitaal aanwezig is in de zin als in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. is vereist, zodat er van belastingplicht sprake kan zijn.

Naar onze mening is het dan ook niet zuiver wanneer de H.R.<sup>28</sup> in geval van een storting in een naamloze vennootschap boven het volledige geplaatste en volgestorte statutaire kapitaal, spreekt van inbreng van kapitaal in fiscaal-rechtelijke zin, vermits het kapitaalebegrip in het Besl. Vpb. geenszins met betrekking tot alle elementen waarmee het bestaan der belastingsschuld wordt opgebouwd, naar omvang en inhoud eenzelfde betekenis toekomt. Evenmin is het zo, dat noodzakelijk in alle afzonderlijke belastingwetten eenzelfde kapitaalebegrip werkt<sup>29</sup>.

Men is in soortgelijke gevallen als waarop bedoeld arrest het oog had van informeel kapitaal gaan spreken. Wij zouden er de voorkeur aan geven van quasi-kapitaal te spreken. Hetgeen immers rechtens gebeurt is het vaststellen van de fiscaal-juridische betekenis van zekere gebeurtenissen. De storting van een som geld in een naamloze vennootschap kan, hoewel niet overeenkomstig het regime dier vennootschap aan die vennootschap gebonden, voor

26. H.R. 31-10-1956, B.N.B. 1956/337.

27. H.R. 15-1-1958, B.N.B. 1958/85, noot *Hellema*.

28. H.R. 3-4-1957, B.N.B. 1957/165, noot *M. J. H. Smeets*.

29. *P. J. A. Adriani*, De belastingheffing van kapitaal en opbrengst van de naamloze vennootschappen, W.P.N.R. 1931/3184-3187, meent eveneens dat voor onderscheiden wetten een afzonderlijk onderzoek van het kapitaalebegrip is vereist. Het verschil in betekenis van het kapitaalebegrip bij de uitwerking van het subject-element vergeleken met die betekenis bij de uitwerking van het object-element, blijkt duidelijk als men let op de reeks uitspraken van de H.R. waarin op aandelen gestort kapitaal dat een bepaalde bestemming heeft gekregen (vooral: afboeking van verliezen), voor de winstvaststelling niet langer aanwezig wordt geacht. Dit zo zijnde impliceert zulks niet dat er nu ook niet langer kapitaal aanwezig is, als wordt vereist voor de subject-bepalende functie. Voor rechtspraak over kapitaal en agio zij verwezen naar H.R. 25-6-1919, B. 2312; 9-11-1921, B. 2874; 20-4-1927, B. 4048; 27-4-1927, B. 4051; 8-2-1928, B. 4223; 16-5-1928, B. 4272; 30-5-1934, B. 5622; 26-6-1935, B. 5886; 25-10-1939, B. 7003; 6-1-1943, B. 7587 en B. 7588; 7-4-1943, B. 7629; 29-1-1947, B. 8268; 14-5-1947, B. 8400, noot *H.J.D.*; Res. 13-3-1954, no. 92, aangevuld bij res. 13-5-1957, no. 231, V.S. Vpb. aantt. 27 en 29 op art. 32; 20-6-1956, B.N.B. 1956/244; 6-3-1957, B.N.B. 1957/132, noot *Schuttevaer* betreft Reg.wet; 14-1-1959, B.N.B. 1959/81, noot *J. E. A. M. van Dijk*; Hof 's-Hertogenbosch 11-11-1960, B.N.B. 1961/218; Res. 7-6-1961, no. B 1/2751, B.N.B. 1961/255. Voor verdere literatuur zie *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 366; *P. J. A. Adriani*, Het Burgerlijk Wetboek en het fiscaalrecht, blz. 654; *W. P. van Sikkelerus*, Agio-stortingen en agio-uitdelingen, T.V.V.S. juni 1962, jrg. 5, no. 2, blz. 33.

de heffing van de vennootschapsbelasting, zoveel overeenkomst vertonen met de storting van een som geld ten aanzien waarvan zulks wel het geval is, dat er termen zijn, eerstbedoelde storting te behandelen *alsof* er een kapitaalstorting overeenkomstig het regime van het lichaam had plaatsgevonden. Het kan dan tevens zonder belang zijn of deze storting door een deelnemer dan wel door een quasi-deelnemer gebeurt. Het kapitaalbegrip in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. omvat het quasi-kapitaal niet.

*Het bestanddeel geheel of gedeeltelijk in aandelen verdeeld*

Indien de hiervoor gegeven omschrijving van het kapitaalbestanddeel met juistheid dit gedeelte van art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. bepaalt, ligt het voor de hand het thans aan de orde gestelde bestanddeel in aansluiting daarop te bepalen.

Naar de tekst genomen gaat het er dan om of het geldbedrag, waarvoor de gezamenlijke kapitaaldeelnemers risico lopen, volgens het regime van het lichaam geheel of gedeeltelijk in eenheden is verdeeld en bijgevolg de kapitaal deelneming geheel of gedeeltelijk een deelneming voor eenheden vormt, vertegenwoordigend het aandeel in het risico dat de kapitaaldeelnemer heeft aanvaard te lopen.

In art. 2, lid 3, onder c, A.W.R. is intussen een definitie van de commanditaire vennootschap op aandelen opgenomen, welke ook voor het Besl. Vpb. geldt. In deze definitie ontbreekt een bestanddeel als hier is bedoeld; beslissend is het in- of uittreden van commanditaire vennoten zonder toestemming van alle andere vennoten buiten het geval van vererving of legaat.

Indien het regime van het lichaam in de kern moet overeenkomen met dat van de naamloze vennootschap, respectievelijk commanditaire vennootschap **op aandelen, is het enkele in eenheden verdeeld zijn van het kapitaal niet meer voldoende.**

Vereist is dan bovendien dat wijziging in de personen der kapitaaldeelnemers krachtens het regime van het lichaam mogelijk is zonder toestemming van alle andere vennoten <sup>30</sup>.

30. H.R. 25-3-1953, B.N.B. 1953/142. Aldus krijgt een recht uit het conglomeraat van rechten, omvat door de met het aandeelbegrip aangeduide rechtsbetrekking tussen kapitaaldeelnemer (*Vervolg van noot 30 op pag. 139*)



Met betrekking tot de commanditaire vennootschap op aandelen werd reeds in de instructie op de Wet op de Bedrijfsbelasting een, aan het criterium der A.W.R. verwant, kenmerk gebezigd door de verhandelbaarheid der commanditaire deelneming als criterium aan te wijzen<sup>31</sup>.

Gelet op de omstandigheid dat het in de vennootschapsbelasting gaat om het subject-drijvend-een-onderneming komt het rationeel voor, gelijk hiervoor reeds gezegd, voor de keuze der belastingplichtige lichamen mede te letten op vrijelijk in- of uittreden van deelnemers.

Het gaat dan dus niet om het geheel of gedeeltelijk in aandelen verdeeld zijn van het kapitaal op zichzelf genomen, maar in verband met het vrijelijk in- of uittreden van kapitaaldeelnemers in deze hoedanigheid.

#### 5.12 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen

##### *De naamloze vennootschap*

De naamloze vennootschap, ingevolge art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. belastingplichtig, is het lichaam dat volgens het Wetboek van Koophandel een naamloze vennootschap is. De rechtspersoon derhalve, die overeenkomstig boek I, titel 3, afdeling 3, van dat Wetboek rechtsgeldig bestaat, en ten aanzien waarvan zowel de akte van oprichting is verleden, als de verklaring van geen bezwaar is verkregen<sup>32</sup>. Deze naamloze vennootschap is zelve als rechtspersoon drager der belastingschuld, staat zelve in rechtsbetrekking tot de overheid en is toerekeningscentrum voor de onderneming.

*Noot 30 (vervolg van pag. 138).*

en vennootschap, bijzonder gewicht. Zie hierbij *A. van Oven*, Verkrijging van eigen aandelen, N.V. jan.-febr.-maart 1950, jrg. 27, nos. 10, 11 en 12, blzz. 181, 206, 225.

31. Zie ook res. 5-12-1918, B. 2220. Voor de D.T.B. verdedigde *J. H. R. Sinninghe Damsté*, De Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting, blz. 64, het criterium der overdraagbaarheid.

Zo ook P.W. 13 542 en 15 339 voor de Reg.wet 1917. Anders Rb. Amsterdam, 20-3-1934, N.J. 1934/1431, *P. J. A. Adriani*, De winstbelasting, W.P.N.R. 1940/3686-3690 en *M. J. Prinsen*, Enige beschouwingen betreffende het Besluit op de Winstbelasting 1940, blz. 64; *J. P. Scheltens*, o.c. blzz. 61 e.v., eist èn verdeling in aandelen èn overdrachtsbevoegdheid met dien verstande, dat voor de vennootschapsbelasting de verdeling in aandelen zijns inziens niet is vereist. Zie ook *Molengraaff*, Leidraad deel I, blz. 210.

32. H.R. 12-10-1932, B. 5299, N.J. 1933/10, noot P.S., W.v.h.R. 12 518 noot S.B. Zie ook *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, Handboek, blzz. 215 e.v.

Indien art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. zou inhouden dat uitsluitend naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen belastingplichtig zouden kunnen zijn volgens deze bepaling, dan zou zulks tevens inhouden dat altijd van het werkelijk bestaan van een, als zodanig aan te merken, lichaam moet zijn gebleken. Aanvaardt men met ons, dat aanwezigheid van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal van het type ener naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen eveneens belastingplicht meebrengt, dan is het niet langer noodzakelijk in concreto het bestaan van een naamloze vennootschap, respectievelijk commanditaire vennootschap op aandelen, vast te stellen om tot belastingplicht te concluderen. Zulks is met name van belang ten aanzien van lichamen die zich als naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen aandienen, terwijl zij in wezen niet als zodanig kunnen worden aangemerkt.

Intussen verlegt zulks het probleem naar de vraag of er in een geval als bedoeld in werkelijkheid een vennootschap van het type ener naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen bestaat. Ons thans beperkend tot de naamloze vennootschap, kan echter nu worden gezegd dat er ruimte is voor aanvulling van het Besl. Vpb. als bedoeld in art. 34 Besl. Vpb., welke ruimte zou ontbreken indien krachtens het Besl. Vpb. van het rechtsgeldig bestaan ener naamloze vennootschap zou moeten blijken; een aanvulling namelijk waarin wordt bepaald wanneer er van een vennootschap van het type ener naamloze vennootschap sprake is. Deze aanvulling is inderdaad gegeven in art. 1, lid 1, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942, bepalende dat het bestaan van een naamloze vennootschap steeds wordt aangenomen, zodra en zolang een handelszaak<sup>33</sup> ten name van een naamloze vennootschap in het handelsregister staat ingeschreven<sup>34</sup>.

Hoewel de tekst anders doet vermoeden, wordt met evengenoemde bepaling een lichaam, dat in wezen geen naamloze vennootschap is, niet tot naamloze vennootschap. Met name is er geen sprake van dat aldus voor het Besl. Vpb.

33. Sedert de wijzigingswet van 30-6-1954, S. 330, spreekt de Handelsregisterwet van ondernemingen.

34. Art. 2, lid 4, ontw. Vpb. bevat een soortgelijke bepaling. De bij de 8e Aanv. besch. Vpb. 1942 ingetrokken 1e Aanv. besch. Vpb. 1942 d.d. 21-5-1942, Str. 1.6.1942, no. 103, bevatte in haar oorspronkelijke redactie een dergelijk voorschrift niet. Evenmin was deze regel tevoren bekend.

een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam wordt gecreëerd. Een beschikking tot aanvulling is daarvoor ook niet de plaats. Een zodanige beschikking is wel de plaats waar de Minister nadere regelen kan geven voor de juridische betekenis van maatschappelijke verschijnselen, uiteraard binnen de grenzen van de bevoegdheden welke hem toekomen. Het karakter ener aanvullingsbeschikking brengt mee dat het beginsel van het Besl. Vpb. onverlet wordt gelaten. Art. 1, lid 1, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942 heeft dan ook slechts het oog op vennootschappen van het type ener naamloze vennootschap, en wel op dezulke die zich als zodanig aandienen, die de schijn ener naamloze vennootschap hebben, welke schijn, naar luidt van bedoeld artikel, dan aanwezig is indien daarvan blijkt uit het handelsregister.

Deze opvatting wordt bevestigd indien men in de toelichting vervat in § 4, lid 2, Leidraad Besl. Vpb. leest dat de onderhevige bepaling voornamelijk van belang is 'in het geval, dat een naamloze vennootschap eigenlijk niet tot stand is gekomen (bijvoorbeeld omdat er in feite slechts een oprichter was), alsmede in het geval dat twijfel bestaat of een naamloze vennootschap *nog* bestaat. Deze twijfel is onder meer mogelijk, doordat het voorkomt, dat naamloze vennootschappen uitsluitend contanten bezitten welke zij aan hun aandeelhouders ter hand stellen. Het is dan wel eens moeilijk uit te maken, of dit geld aan de aandeelhouders is geleend (de vennootschap is dan zogenaamd ledig), dan wel of er een informele vereffening heeft plaatsgevonden. Wat zich blijkens het handelsregister in het maatschappelijk verkeer als naamloze vennootschap aandient, behoort in elk geval als zodanig te worden belast'<sup>35</sup>.

Voor de toepasselijkheid van art. 1, lid 1, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942 is derhalve vereist zowel de schijn van het bestaan ener rechtsgeldige naamloze vennootschap als de inschrijving in het handelsregister. Inschrijving in het handelsregister terwijl de schijn ontbreekt wordt door genoemd artikel niet bestreken. Zulks heeft tot gevolg dat indien de fiscus beter weet, weet dat in werkelijkheid geen naamloze vennootschap bestaat, niet met een beroep op genoemd artikel tot het bestaan van een belastingplichtig lichaam kan worden geconcludeerd. Wij achten het dan ook uitgesloten op grond van art. 1, lid 1, 8e Aanv. besch. Besl. Vpb. 1942 voor de vennootschapsbelasting een

35. P. J. A. Adriani, De literatuur over de nieuwe belastingen W.P.N.R. 1943, 3812-3814.



belastingplichtig lichaam aanwezig te achten en daarentegen voor de inkomstenbelasting aan te nemen dat dit niet het geval is. Zulks zou eveneens in strijd komen met het complementaire karakter van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting voor wat het subject-element betreft. Ook achten wij het niet aannemelijk dat in de wetgeving zelve een zo duidelijke onbillijkheid zou zijn neergelegd.

In art. 1, lid 3, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942<sup>36</sup> heeft de Minister de bevoegdheid voorbehouden om art. 1, lid 1, dier Beschikking buiten werking te stellen indien een naamloze vennootschap voor de heffing van de inkomstenbelasting ten aanzien van al haar aandeelhouders als niet bestaande wordt aangemerkt. Deze voorbehouden bevoegdheid kan geen betrekking hebben op het niet-rechtsgeldig als naamloze vennootschap bestaande lichaam. Indien immers de schijn van het rechtsgeldig bestaan als naamloze vennootschap ontbreekt, ontbreekt een van de eisen waarop art. 1, lid 1, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942, is gebaseerd en is daarmee toepassing van dit artikel uitgesloten. Alsdan is er geen belastingplichtig lichaam, zodat er niets buiten werking te stellen valt. Deze voorbehouden bevoegdheid kan evenmin betrekking hebben op de rechtsgeldig bestaande naamloze vennootschap vermits het al of niet hebben van schijn en de al of niet inschrijving in het handelsregister, en daarmee ook art. 1, lid 1, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942, voor de belastingplicht van deze van geen enkel belang is<sup>37</sup>. Wij achten deze voorbehouden bevoegdheid dan ook overbodig. In een eventueel gebruikmaken zien wij dan ook slechts een declaratoir<sup>38</sup>.

Uit het vorenstaande zal het duidelijk zijn dat wij in art 1, lid 1, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942 geen aanwijzing van andere belastingplichtigen zien dan reeds in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. besloten liggen. Hier is sprake van

36. *J. Brunt*, Enige opmerkingen over de verhouding van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting ten aanzien van het toerekenen van winst aan belastingsubjecten dezer belastingen, N.V. jan. 1959, jrg. 36, no. 10, blz. 188, gaat voorzichtig ook in deze richting. H.R. 7-3-1951, B. 8963, evenals H.R. 31-12-1958, B.N.B. 1959/64 noot *A. J. van Soest*, N.J. 1959/92 noot H.R. kunnen tot steun dienen.

37. V.S. Vpb. aantr. 12 en 15 op art. 2. H.R. 9-4-1947, B. 8341 en B. 8342.

38. In het ontwerp Vpb. is een soortgelijke regel niet terug te vinden. Blijkens zijn M.v.A. (Gedr. st. 1962-1963, wetsontw. no. 6000, st. no. 9, blz. 8) meent de Minister dat i.b. en vpb. uiteenlopen, welke onbillijkheid dan met de hardheidsclausule moet worden gecorrigeerd. Wij menen dat bedoelde onbillijkheid niet in het ontwerp zit.

toepassing der algemene omschrijving<sup>39</sup>. Evenmin achten wij het juist hier te spreken van een fictieve naamloze vennootschap. Ook als men met *Eggens*<sup>40</sup> de fictie verstaat als een vaststelling van wat het daarbij omschrevene rechtens te betekenen heeft, is genoemde kwalificatie onzuiver. Het lichaam toch dat zich als naamloze vennootschap aandient, zonder dit in wezen te zijn, is niet in alle opzichten een belastingplichtige zoals de rechtsgeldige naamloze vennootschap een belastingplichtige is. Met name blijft de rechtspersoonlijkheid aan een zodanig lichaam ontbreken. Dit lichaam is partij in de rechtsbetrekking tot de fiscus, is drager van een belastingsschuld, overeenkomstig het regime dat hem eigen is en dat omvat de rechtspersoonlijkheid niet.

Wij zouden hier willen spreken van een 'de facto naamloze vennootschap'<sup>41</sup> waarmee een lichaam wordt bedoeld dat in schijn aan alle vereisten voor het rechtsgeldig bestaan als naamloze vennootschap voldoet, doch waaraan in wezen geldigheidseisen ontbreken. Door te spreken van een 'de facto naamloze vennootschap' komt ons inziens ook duidelijker naar voren van welke werkelijkheid de rechtswaarde voor de heffing der vennootschapsbelasting wordt vastgesteld, en ook voor het belastingrecht is de werkelijkheid primair ten opzichte van de daaraan voor de belastingheffing toe te kennen betekenis<sup>42</sup>.

Het praktisch belang van art. 1, lid 1, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942 moet intussen worden betwijfeld, vooral nu sedert H.R. 14-12-1932 het optreden van een stroman met één andere oprichter praktisch niet tot nietigheid van de naamloze vennootschap vermag te leiden<sup>43</sup>. Het ontbreken van een geoor-

39. Anders *Van Soest-Van Soest*, Belastingen, blz. 254, die in bedoeld artikel een uitbreiding van de kring belastingplichtigen gelegen acht. H.R. 18-2-1948, B. 8506, noot redactie. *J. A. Schlette*, Delegatie in het Nederlandse belastingrecht, blz. 123.

40. *J. Eggens*, Over het fingeren van rechtsficties.

41. 'Société de fait', *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, Handboek, blz. 234; 'de facto corporation', *E. C. Henriquez*, Het vennootschapsstatuut, blz. 15. Zie uitvoerig bij R. Serick, Rechtsform und Realität juristischer Personen, blz. 95 e.v.

42. Ten onrechte acht *J. A. Fray*, Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen, blz. 8, hier een bewijsregel aanwezig. De regel heeft ontegenzeggelijk bewijsaspecten maar deze zijn gevolgelijk.

43. H.R. 14-12-1932, B. 5339. Zie ook *W. C. L. v. d. Grinten*, De regeling omtrent de nietigheid, N.V. juni 1964, jrg. 42, no. 3, blz. 50, betreffende de nietigheidsregelen vervat in het voorstel van de Raad van de E.E.G. voor een richtlijn inzake rechtspersonen. Zie voor overige rechtspraak betreffende nietigheid van de oprichting. H.R. 12-1-1927, B. 3985; 30-11-1927, B. 4165; R. v. b. Middelburg, 30-4-1928, B. 4568; H.R. 30 - 5 - 1928, B. 4279; 9-10-1929, B. 4584; 28-10-1931, B. 5070; 2-12-1931, B. 5095; 14-12-1932, B. 5340; 12-4-1939, B. 6894. Zie over de éénmans naamloze vennootschap ook, *P. L. Dijk*, Enige civielrechtelijke aspecten van de N.V. in oprichting, W. 1964/4695.

loofde oorzaak aan de oprichting of enig ander tekort aan de oprichtings-handeling dat het ontstaan der naamloze vennootschap verhindert, zal zich in de praktijk vrijwel nimmer voordoen dank zij de door de wet vereiste medewerking van een notaris<sup>44</sup>. De gevallen waarin de naamloze vennootschap wordt ontbonden door het verstrijken van de duur waarvoor zij was opgericht, zullen slechts zelden tot een bestaan in schijn kunnen leiden en voor deze gevallen kan zonodig op art. 55c K. een beroep worden gedaan, bepalende dat een naamloze vennootschap na haar ontbinding blijft voortbestaan voor zover nodig voor hare vereffening.

In abstracto kan men stellen, dat het regime van de naamloze vennootschap in oprichting uiteraard meebrengt, dat daaraan een wil eigen is gericht op de toekomstige naamloze vennootschap, alsmede een oogmerk gericht op verdeling van de winst te behalen in het kader van de nog op te richten naamloze vennootschap<sup>45</sup>.

In abstracto oordelend kan een naamloze vennootschap in oprichting nimmer een belastingplichtig lichaam zijn om de eenvoudige reden, dat alsdan het bestanddeel vennootschap ontbreekt. Maar daaruit volgt nog niet, dat zulks in concreto ook altijd het geval is.

Evenmin is het zo, dat de naamloze vennootschap in oprichting altijd als een benaming, een firma, moet worden beschouwd waaronder zaken worden gedaan<sup>46</sup>. Terecht heeft *Zeijlemaker*<sup>47</sup> uit H.R. 2-5-1952<sup>48</sup> afgeleid, dat een naamloze vennootschap in oprichting een maatschap of vennootschap onder firma kan zijn, doch niet per se is.

Ook hier behoort te worden onderzocht wat het regime, dat de personen

44. Art. 2.3.1.7a Nw. B.W. laat de rechtspersoonlijkheid ingeval van nietigheid der oprichting voortduren totdat de rechter ontbinding heeft uitgesproken. Met betrekking tot verboden naamloze vennootschappen bevat art. 2.1.10 Nw. B.W. een afwijkende regeling. Zie over voortzetting der rechtspersoonlijkheid nadat deze door het verstrijken der duur was komen te ontbreken bij *J. H. Hijmans*, De tweesprong der rechtswetenschap. Zo ook *P. Scholten* in Verz. Gesch. deel III, blz. 332 met enige nuance. Voor het geldende privaatrecht wordt rechtspersoonlijkheid niet aanvaard. *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, Handboek, blz. 185; H.R. 17-12-1909, W.v.h.R. 8946 (Haarlems Museum) en 4-1-1918, N.J. 1918/242, W.v.h.R. 10 229 (Utrechtse IJclub Vooruit). 45. *G. H. A. Grosbeide*, Enige aspecten van de n.v. in oprichting, N.V. april 1953, jrg. 31, no. 1, blz. 9.

46. Aldus *P. L. Dijk* o.c.

47. *Jb. Zeijlemaker Jzn.*, De naamloze vennootschap in oprichting als rechtsfiguur, W.P.N.R. 1954/4331-4334.

48. H.R. 28-6-1951, N.J. 1952/555; H.R. 2-5-1952, N.J. 1952/556, noot Ph.A.N.H.



betrokken bij de naamloze vennootschap in oprichting beheerst, voor het drijven der onderneming betekent. De vraag moet worden gesteld wat dit regime met name inhoudt voor het beheer over de onderneming, het risico van de betrokken personen en het vrijelijk in- en uittreden van de kapitaal-deelnemers. A priori kan dan ook niet worden gezegd, noch dat de naamloze vennootschap in oprichting altijd, noch dat zij nimmer, een belastingplichtig lichaam vormt <sup>49</sup>.

De aldus in omstandigheden als lichaam te beschouwen naamloze vennootschap in oprichting is een ander lichaam en dan ook wel te onderscheiden van de naamloze vennootschap die nog tot stand moet komen <sup>50</sup>. Hier is ook geen sprake van een, terecht als te gewrongen, afgewezen constructie die de naamloze vennootschap als vennootschap reeds doet bestaan nadat de akte van oprichting is gepasseerd, doch vóórdát de verklaring van geen bezwaar is verleend, na verkrijging waarvan de rechtspersoonlijkheid aan de reeds bestaande vennootschap zou worden toegevoegd <sup>51</sup>.

Zolang de naamloze vennootschap niet bestaat kan deze ook geen verplichtingen aangaan als bedoeld in de regelen met betrekking tot de vervroegde afschrijving en de investeringsaftrek <sup>52</sup>, hetgeen wel te onderscheiden valt van de rechten en plichten die op haar rusten nadat zij is tot stand gekomen <sup>53</sup>.

De belastingsschuld kan ook eerst in de naamloze vennootschap ontstaan nadat deze is tot stand gekomen, al kan deze mede betrekking hebben op voorvallen van vóór haar ontstaan <sup>54</sup>.

49. *M. J. Prinsen*, o.c. blzz. 61-62, meent dat de rechtsverhouding van partijen moet worden onderzocht. *J. H. R. Sinninghe Damsté*, o.c. blz. 40, meent in de naamloze vennootschap in oprichting een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid te mogen zien. *Van Soest-Van Soest*, o.c. blz. 254, evenals *P. J. A. Adriani*, in zijn in noot 35 hiervoor geciteerde artikel, denken aan een burgerlijke maatschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.

50. Terecht onderzocht het Hof te 's-Gravenhage, opgenomen in H.R. 26-6-1963, B.N.B. 1963/255, of er een zodanig lichaam voorafgaande aan de naamloze vennootschap bestond.

51. *W. C. L. v. d. Grinten*, departementale opvattingen no. 5, N.V. mei 1961, jrg. 39, no. 2 blz. 37.

52. H.R. 10-6-1959, B.N.B. 1959/261, noot *H. J. Hellema*; H.R. 15-6-1960, B.N.B. 1960/225, noot *H. J. Hellema*; H.R. 26-6-1963, B.N.B. 1963/255.

53. H.R. 25-1-1933, B. 5359; 20-6-1934, B. 5635; 28-5-1952, B. 9227; 4-11-1953, B.N.B. 1954/18, noot *M. A. Wisselink*; 11-12-1963, B.N.B. 1964/44, noot *J. van Soest*. Deze arresten betreffen het object-element en staan dan ook buiten ons onderwerp. Zie hierover *W. P. van Sikkelerus*, Fase der consolidatie, W. 1964/4695.

54. T.C. 21-11-1955, B.N.B. 1956/53. Zie in het algemeen voor de rechtspositie van toekomstige rechtssubjecten, *J. Rombach*, Prae- en postpersoonlijksrechten en -plichten, W.P.N.R. 1963/4774-4776.

De vraagstukken voor de heffing der vennootschapsbelasting opgeroepen door verbindingen tussen naamloze vennootschappen zijn bijzonder gecompliceerd, vooral indien deze band gekenmerkt wordt door het idee van controle van de ene naamloze vennootschap over een of meer andere. Men spreekt in dit verband van concern, in welk begrip zowel een verwijzing zit naar het ondernemingsbegrip en het drijven van een onderneming, als een verwijzing naar het begrip naamloze vennootschap<sup>55</sup>.

Het idee der controle verbindt beide bestanddelen aaneen, in zoverre hiermee wordt uitgedrukt een effectieve en duurzame beheersing van een of meer naamloze vennootschappen door een andere naamloze vennootschap met behulp van de eigen instellingen van het vennootschapsrecht, met het oog op het drijven van ondernemingen die rechtstreeks aan de verschillende naamloze vennootschappen toekomen<sup>56</sup>.

Ingewikkelder nog wordt deze materie indien naast het statische aspect tevens dynamische aspecten in de beschouwing worden betrokken en dus mede gelet wordt op het concern in zijn ontstaan en op de veranderingen waaraan het tijdens zijn bestaan is onderworpen.

In beginsel laat het concern de belastingplicht van de daarbij betrokken of betrokken wordende lichamen onberoerd en is de betekenis welke de vennootschapsbelasting aan concernverhoudingen wil zien toegekend, uitgewerkt bij andere elementen dan het subject-element. Slechts in de gevallen waarop art. 32, onder 5, Besl. Vpb., jo. art. 27 Besl. W.B.<sup>57</sup> betrekking heeft, hebben concernverhoudingen invloed op het subject-element en wel in dier voege dat de belastingplicht wordt opgeschort.

Indien de controle van de ene naamloze vennootschap over een of meer andere naamloze vennootschappen berust op het bezit van alle aandelen<sup>58</sup>, kan met toestemming van de Minister van Financiën en onder door hem te stellen

55. *M. van Haecke, Le groupe des sociétés*, blz. 17.

56. *M. van Haecke*, o.c. blz. 25. *D. J. Sannes*, De rechtsverhouding van moeder- en dochtermaatschappij, blz. 13, onderscheidt de verbindingen tussen n.v.-en naar hun rechtsgrond in contractuele vormen en bezitsvormen. Het verkrijgen van controle is niet in strijd met het vennootschapsrecht zoals blijkt uit H.R. 4-3-1960, N.J. 1962/6. Zie ook Hof Leeuwarden 22-6-1955, N.J. 1956/228.

57. In het ontw. Wet op de Winstbelasting was een artikel soortgelijk aan het latere art. 27 niet opgenomen. Zie *J. van Loon*, De holdingmaatschappij in het wetsontwerp winstbelasting, N.V. febr. 1940, jrg. 18, no. 11, blz. 348. Art. 14 ontw. Vpb. bevat een soortgelijke regeling.

58. Men spreekt in dit verband van moedervennootschap en dochtervennootschap, *V. d. Heijden-V. d. Grinten*, blz. 125. In de praktijk wordt wel met minder dan alle aandelen genoegen genomen. Zie voor bezwaren tegen een criterium dat niet alle aandelen zou eisen, *M. J. Prinsen*, o.c. blz. 214.

voorwaarden toerekening van de door laatstbedoelde naamloze vennootschappen rechtstreeks gedreven ondernemingen aan eerstbedoelde naamloze vennootschap plaatsvinden. Zo zou men art. 27 Besl. W.B. kunnen weergeven. Weliswaar spreekt dit artikel van 'opgaan' van de ene naamloze vennootschap in de andere en spreekt de Leidraad Besl. Vpb. van 'samensmelting', welke uitdrukkingen de indruk wekken als zou de dochtervennootschap ophouden te bestaan als naamloze vennootschap met eigen regime<sup>59</sup>; aangezien deze naamloze vennootschap echter in feite blijft werken en aan het maatschappelijk verkeer blijft deelnemen, zou een uitleg van art. 27 Besl. W.B. in evenbedoelde zin zich te ver van de maatschappelijke realiteit verwijderen. Bezwaarlijk valt aan te nemen, dat de dochtervennootschap bijvoorbeeld, voor het Besl. Vpb., buiten staat zou zijn aandelen uit te geven. Veeleer is het zo, dat de aangelegenheden van de dochtervennootschap, overeenkomstig de betekenis welke deze voor de dochtervennootschap hebben, worden toegerekend aan de moedervennootschap en bij de moedervennootschap het object medebepalen, welk object met inbegrip van de aangelegenheden van de dochter volgens de gewone regels dient te worden vastgesteld<sup>60</sup>. Zolang deze toerekening voortduurt kan er ten opzichte van de dochtervennootschap geen object bestaan en bij gebreke van een der essentiële elementen voor het ontstaan der belastingschuld evenmin belastingschuld in de dochtervennootschap. Een en ander houdt tevens in, dat de belastingplicht van de dochtervennootschap, voor de periode waarover art. 27 Besl. W.B. werkt, is opgeschort.

De in art. 27 Besl. W.B. neergelegde regel gaat verder dan de in Duitsland bekende orgaanleer ingevolge welke de dochtervennootschap belastingplichtig blijft, doch alleen, bij aanwezigheid van een 'Ergebnisübernahmevertrag', het saldo winst of verlies wordt toegerekend aan de moedervennootschap<sup>61</sup>. Zij gaat ook verder dan de leer der geconsolideerde balans<sup>62</sup>, inzoverre alle aangelegenheden—en niet enkel de in een zodanige balans tot uitdrukking komende aangelegenheden—worden toegerekend aan de moe-

59. *A. J. van Soest*, Het Besluit op de Winstbelasting 1940, blz. 43, trekt een parallel tussen de dochtervennootschap ten aanzien waarvan art. 27 Besl. W.B. is toegepast. In *Van Soest-Van Soest*, Belastingen, blz. 317/318, vindt men dezelfde parallel.

60. Hof 's-Gravenhage, 3-7-1959, B.N.B. 1960/246.

61. Zie hierover *J. Brunt*, o.c.

62. Zie voor het begrip hiervan *G. L. Groeneveld*, De geconsolideerde jaarrekening, T.V.V.S. febr. 1962, jrg. 4, no. 10, blz. 233, en voor de juridische betekenis *C. R. C. Wijkerheld Bisdom*, De vennootschapsrechtelijke positie van de geconsolideerde jaarrekening, M.A.B. maart/april 1961.



dervennootschap<sup>63</sup>. Naar onze mening schept de toepassing van art. 27 Besl. W.B. verhoudingen tussen naamloze vennootschappen van geheel eigen aard en structuur. Indien men deze zou willen vergelijken met bekende rechtsverhoudingen, dan zou onze voorkeur uitgaan naar een vergelijking met de middellijke vertegenwoordiging<sup>64</sup>, waarbij de vertegenwoordiger, handelende op eigen naam, handelt voor rekening van een ander. De beschouwing van de dochtervennootschap als eigenlijk vertegenwoordigster als filiaal, is ons inziens niet houdbaar en wordt blijkens de standaardvoorwaarden<sup>65</sup> ook niet door de Minister aanvaard, anders toch ware het overbodig geweest in de 10e voorwaarde een hoofdelijke aansprakelijkheid van de dochtervennootschap voor de in de moedervennootschap ontstane belasting-schuld op te nemen.

In verband met bedoelde voorwaarde doen zich verschillende interessante en belangrijke problemen voor van rechtstheoretische aard. Wij denken met name aan de vraag of de Minister wel bevoegd is een medeschuldenaarschap te creëren voor de belastingschuld van de moedervennootschap en als dit al zo is, welke rechtswerking heeft zulks dan ten opzichte van derden? Is dit medeschuldenaarschap vergezeld van dezelfde preferentie als verbonden aan de belastingschuld van de moedervennootschap? Deze vragen liggen op het terrein van wat wij de waarborging hebben genoemd en vallen dan ook buiten het kader van dit geschrift.

Zo min als de toepassing van art. 27 Besl. W.B. de dochtervennootschap doet ophouden te bestaan, zo min doet art. 5 Besl. Bel.mijen een dochtervennootschap ontstaan. De algemene beleggingsmaatschappij uit de Beschikking Beleggingsmaatschappijen is en blijft zelve enkel en alleen belastingplichtig. De in art. 5 Besch. Bel.mijen geregelde splitsing is niet een splitsing van het ene belastingplichtige lichaam in meer belastingplichtige lichamen, gesteld al dat de Minister hiertoe bevoegd ware, doch is een splitsing die in functie staat van het object-element. De hier bedoelde beschikking is aller-

63. H.R. 22-2-1956, B.N.B. 1956/132, noot *Tekenbroek*. Anders *H. Lancée*, Geconsolideerde balans en fiscus, E.S.B. 8-7-1942, jrg. 27, no. 1381, blz. 308; *J. R. Schaafsma*, Enkele opmerkingen over de toepassing van art. 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940, N.V. dec. 1940, jrg. 19, no. 9, blz. 261; *G. Slot*, Fiscale concernwinst, opgenomen in *Cost en Baet* (opstellen aangeboden aan *prof. drs. J. Brands*), blz. 34. *L. Stijl*, De moeder- en dochtermaatschappij, in *Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen*, blz. 182.

64. Zie hierover *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blzz. 76 e.v. en *H. C. F. Schoordijk*, De toerekeningsmomenten van de middellijke vertegenwoordiging.

65. Opgenomen in V.S. Vpb., aant. 5 op art. 32 jo. art. 27 Besl. W.B. De nieuwste standaardvoorwaarden zijn te vinden in V.N. 28-11-1964, pt. 11.

eerst gebaseerd op art. 11 Besl. Vpb., welk artikel de mogelijkheid opende, voor wat betreft effectenbeleggingsmaatschappijen, op aandelen genoten dividenden bij de berekening van het belastbaar bedrag buiten aanmerking te laten. Art. 5 Besch. Bel.mijen bevat een verruiming in zoverre algemene beleggingsmaatschappijen een zelfde vrijstelling deelachtig kunnen worden na winstplitsing op de voorgeschreven wijze en met inachtneming van de overige voorwaarden<sup>66</sup>. Hier is een geval aanwezig waarin het belastingrecht op eigen wijze bepaalt wat door het ondernemingsbegrip als eenheid wordt gebundeld<sup>67</sup>.

De belastingplicht van de naamloze vennootschap vangt aan met haar ontstaan en eindigt zodra zij heeft opgehouden te bestaan. Het moment waarop de naamloze vennootschap ophoudt te bestaan valt niet samen met het moment waarop de oorzaken<sup>68</sup> zich voordoen, welke de naamloze vennootschap ontbinden.

Art. 55c K. doet immers de naamloze vennootschap voortbestaan zolang zulks voor de vereffening harer zaken nodig is. De belastingplicht eindigt eerst nadat de vereffening is voltooid. Art. 7, lid 4, Besl. Vpb. veronderstelt, dat de belastingplicht na de ontbinding kan voortduren. Of en wanneer er van voltooide vereffening sprake is moet naar omstandigheden worden beoordeeld<sup>69</sup>.

Het vorenstaande sluit niet uit, dat bij de belastingheffing rekening wordt

66. Anders dan in art. 11 Besl. Vpb. beperkt art. 27 ontw. Vpb. zich niet tot de effectenbeleggingsmaatschappijen. Zie voor een kritische beschouwing over dit artikel van het ontw. Vpb. B. J. Udink, Het belastingregime voor de beleggingsmaatschappij, W. 1963/4647-4648. Deze auteur benadert de kwestie van de kant van de onderneming.

67. Vergelijk art. 29 O.B. ingevolge welk artikel met betrekking tot een belastingplichtige een splitsing mogelijk is tussen een fabrieks- en handelsafdeling. Zie hierbij ook H.R. 16-1-1951, N.J. 1951/311, noot B.V.A.R. Het privaatrecht kent een splitsing van lichamen zelf niet. Deze figuur is ook in het Nw. B.W. onbekend; zie voor enkele kritische opmerkingen dienaangaande L. Roeleveld, Fusie en registratierecht in W.P.N.R. 1957/4473. V. d. Heijden-V. d. Grinten, Handboek, blz. 103, spreekt in verband met confiscatie- of nationalisatiemaatregelen over splitsing.

68. Vlg. H.R. 31-12-1958, B.N.B. 1959/64, noot A. J. van Soest, N.J. 1959/92, noot H.B. bevat art. 55 K. een limitatieve opsomming van de oorzaken waardoor de naamloze vennootschap naast de ontbinding door de rechter als bedoeld in art. 371 K., wordt ontbonden. Het ontbindingsbesluit, bedoeld in art. 55 K., is niet enkel een uitdrukkelijk ontbindingsbesluit, Hof 's-Gravenhage, 16-1-1959, N.J. 1960/229, zo ook Rb. Amsterdam, 20-12-1938, B. 7090 en H.R. 9-4-1941, B. 7321; 26-10-1932, B. 5311.

69. Rb. Amsterdam, 20-12-1938, B. 7090; H.R. 6-3-1946, B. 8044; H.R. 31-10-1951, B. 9097, N.J. 1952/67. Dit geldt uiteraard ook voor een gefailleerde naamloze vennootschap na haar insolventie. Res. 16-7-1943, no. 1, B. 7929; R.v.b. Zwolle, 5-12-1945, B. 8197; H.R. 27-3-1946, B. 8052.

gehouden met omstandigheden waaronder ontbinding en vereffening plaatsvinden en sluit met name niet uit om betekenis toe te kennen aan de omstandigheid dat een en ander geschiedt in het kader van een concentratie van ondernemingen<sup>70</sup> of een omzetting van lichamen<sup>71</sup>.

### *De commanditaire vennootschap op aandelen*

Rond de figuur van de commanditaire vennootschap in het algemeen en de commanditaire vennootschap op aandelen in het bijzonder bestaan tal van problemen. Voor de belastingplicht in het Besl. Vpb. moet wederom worden opgespoord wat het regime voor het drijven van een onderneming betekent. Op dit punt bevat art. 2, lid 3, onder c, A.W.R. een nadere bepaling van de eisen welke aan het regime worden gesteld om van een commanditaire vennootschap op aandelen te kunnen spreken. Genoemd artikel stelt als eis, dat aan het regime ener commanditaire vennootschap eigen moet zijn dat 'buiten het geval van vererving of legaat, toetreding of vervanging van commanditaire vennoten kan plaatshebben zonder toestemming van alle vennoten, behorende zowel als commanditaire'.

Een nagenoeg gelijk voorschrift was opgenomen in art. 2, lid 2, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942. Onder de werking van dit laatste voorschrift is wel aangenomen<sup>72</sup>, dat het Besl. I.B. en het Besl. Vpb. op het stuk van de begripsinhoud van de commanditaire vennootschap op aandelen uiteen liepen en dus

70. M. J. H. Smeets, Concentratie van bedrijven, Economie juni 1958, jrg. 22, no. 9, blz. 445. Deze auteur bespreekt niet het geval waarin ontbinding en vereffening van een dochtervennootschap plaatsvindt nadat art. 27 Besl. W.B. is toegepast. Zie hierover M. V. M. van Leeuwe, Fiscale problemen bij fusies van naamloze vennootschappen, blz. 47 en de bespreking van dit boek door J. Brunt in W. 1961/4541.

71. M. R. Reuvers, Verandering van rechtsvorm, W. 1964/4695. Zie ook J. Mulder, Het aanmerkelijk belang in het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, blzz. 41-61. Het lijkt ons weinig gelukkig deze zo belangrijke materie zoals in art. 19, lid b, Wet op de Stichtingen, van geval tot geval in alle opzichten door de Minister van Financiën te doen beslissen. Anderzijds is het misschien inderdaad zo, dat deze materie nog te weinig tot klaarheid is gekomen voor een wettelijke regeling. Wij hebben de indruk dat een dieper doordringen in het toerekenings-element, als mede de belastingschuld opbouwend bestanddeel, een belangrijke bijdrage tot oplossing van de hier liggende vraagstukken zou kunnen bieden. Hetgeen in stricte zin liquidatie van een lichaam is, behoeft op zichzelf nog niet mee te brengen, dat hetgeen in verband daarmee ontvangen wordt, voor de ontvanger een object-bepalende liquidatie-uitkering is. H.R. 18-2-1959, B.N.B. 1959/124, noot P. den Boer. Vergelijk hierbij H.R. 28-6-1932, B. 5248, alwaar een uitdeling in het kader van een splitsing voor de D.T.B. niet als belastbare uitdeling werd aangemerkt.

72. Hof Arnhem, 30-1-1959, B.N.B. 1960/44. C. van Soest, De commanditaire vennootschap op aandelen en de fiscus, T.V.V.S. mei 1959, jrg. 2, no. 1, blz. 6, alsmede deze auteur in W. 1962/4630.



in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting een van elkaar verschillend begrip van de commanditaire vennootschap op aandelen zou gelden. Zelfs onder de werking van art. 2, lid 3, onder c, A.W.R., dat gelijkelijk voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting geldt zouden, volgens de in noot 72 genoemde schrijver, begripsverschillen optreden met name met betrekking tot het begrip aandeel. Voor de inkomstenbelasting, aldus deze schrijver, zouden aandelen bron van inkomen in de inkomstenbelasting kunnen zijn ook indien geen commanditaire vennootschap op aandelen in de zin van art. 2, lid 3, onder c, A.W.R. aanwezig zou zijn.

Naar onze mening zijn de in de voorgaande alinea beschreven opvattingen onjuist. Zij zijn dit zowel vóórdát als nádat art. 2, lid 3, onder c, A.W.R. art. 2, lid 2, 8e Aanv.besch. Vpb. 1942 verving. Indien men met ons het complementaire karakter van het Besl. I.B., thans Wet I.B. 1964, en het Besl. Vpb. aanvaardt, is het in redelijkheid niet mogelijk met betrekking tot dezelfde situatie voor de ene regeling het daarbij betrokken subject anders te bepalen dan voor de andere regeling. Het moge zo zijn, dat naar de wettekst genomen de commanditaire vennootschap op aandelen in de inkomstenbelasting bij de uitwerking van het object-element is betrokken en in de vennootschapsbelasting bij de uitwerking van het subject-element, zulks betekent slechts dat hier een verschil in benadering aanwezig is van voor het ontstaan der belastingsschuld relevant geachte omstandigheden. Onverlet blijft echter de onderlinge verwevenheid der grondelementen en daarmee de noodzaak om deze in onderling verband en samenhang te verstaan.

Bij een benadering van het subject uit zal men dan eerder spreken van beschikkingsmacht daar waar van het subject uit van beschikbaarheid gesproken zal worden. Zulks brengt echter geen wezenlijke verandering in de situatie waarom het gaat en dat is in casu het subject-in-betrekking-tot-een-onderneming, dat is het-subject-drijvend-een-onderneming.

De nadere inhoudsbepaling van het regime ener commanditaire vennootschap op aandelen zoals deze in art. 2, lid 3, onder c, A.W.R. te vinden is, doet zulks door van het regime der commanditaire vennootschap te vertrekken. Dit regime vindt in de tekst van het Besl. Vpb. zelve geen nadere bepaling. Voor het Besl. Vpb. is op zichzelf niet relevant of aan dit regime openbaarheid eigen is, dan wel slechts sprake is van een stille commanditaire vennootschap.

Voor het subject-element is relevant wat het regime voor het drijven van een onderneming betekent, en hiermede is een zekere openbaarheid gegeven, al was het maar door de inschrijving in het handelsregister.

Deze betrokkenheid op het drijven van een onderneming betekent bovendien dat, hoezeer vennoten eventueel in concreto hun onderlinge betrekkingen als een commanditaire vennootschap kwalificeren, desondanks beslissend is of het drijven van een onderneming aan dat concrete regime eigen is. Indien er slechts sprake zou zijn van een vermogensrechtelijke lotsgemeenschap is er in wezen evenmin een commanditaire vennootschap als er bij een maatschap alsdan een werkelijke maatschap is<sup>73</sup>.

Uit een oogpunt van het drijven ener onderneming in het licht van beschikkingsmacht over de winst is aan het regime der commanditaire vennootschap eigen, dat diensvolgens bij de onderneming subjecten (beherende vennoten) betrokken zijn, aan wie rechtstreekse rechtsmacht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer over de onderneming toekomen, en die het volledige risico, althans ten opzichte van derden, lopen naast subjecten (commanditaire vennoten) die in beperkte mate aan de beschikkingsmacht over de onderneming deelhebben, op grond van in het regime verankerde rechtsgevolgen verbonden aan de kapitaalverschaffing.

Het Besl. Vpb. beschouwt de commanditaire vennootschap zelve als toerekeningscentrum der onderneming indien de kapitaaldeelnemers volgens het regime van het lichaam buiten de gevallen van vererving of legaat vrijelijk kunnen worden vervangen. Hierbij moet echter worden opgemerkt, dat zulks alleen zo is ten opzichte van de kapitaaldeelnemers. Ten opzichte van de beherende vennoten wordt echter aangenomen, dat deze de onderneming drijven. Voor het object-element in het Besl. Vpb. is deze dubbele toerekening recht gedaan door de uit het vennootschapsregime voortvloeiende relatie van de beherende vennoot tot de door het lichaam gedreven onderneming, binnen de door art. 13 Besl. Vpb. gestelde grenzen, in aftrek toe te laten.

In alle andere gevallen wordt de commanditaire vennootschap onverschillig of het kapitaal op zichzelf al dan niet overeenkomstig het regime in eenheden

73. Zie hetgeen in de vorige subparagraaf onder het hoofd vennootschap is gezegd.

is verdeeld, niet als toerekeningscentrum beschouwd. De commanditaire vennoot wordt blijkens art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 17 Besl. I.B.) altijd als een medegerechtigde beschouwd, ook indien hij als aandeelhouder overeenkomstig art. 2, lid 3, onder c, A.W.R. moet worden aangemerkt. Zulks ligt besloten in de woorden 'anders dan als aandeelhouder medegerechtigd'. Hieruit volgt tevens, dat de medegerechtigdheid in de zin van art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 niet noodzakelijk mede-eigendom impliceert. Indien de commanditaire vennootschap mede-eigendom niet meebrengt<sup>74</sup> is er geen bezwaar ten deze toch van medegerechtigdheid te spreken. Mede-eigendom is alsdan een vorm van medegerechtigdheid naast andere vormen. Een dergelijke andere vorm doet zich voor bij de vennootschappelijke of, in meer algemene zin, verenigingsrechtelijke medegerechtigdheid, die niet tevens een zakenrechtelijke medegerechtigdheid is<sup>75</sup>. Voor de commanditaire vennootschap, ook die op aandelen, is een vennootschappelijke medegerechtigdheid berustend op kapitaaldeelneming vereist<sup>76</sup>. Of er dan sprake is of kan zijn van een afgescheiden vermogen in de zin van een 'zelfstandige en afgezonderde waarborg voor de vennootschappelijke schuldeisers'<sup>77</sup>, is een kwestie welke voor de belastingplicht op zichzelf zonder belang is, maar van groot belang voor het in hoofdstuk 1 als de waarborging aangeduide structuurelement uit het belastingrecht.

Anders dan in art. 6, lid 1, Wet I.B. 1964 (art. 17 Besl. I.B.), waar de medegerechtigdheid tot de door de onderneming omvatte vermogensbestanddelen een object-bepalende rol vervult, is het voor de subject-bepalende rol in het Besl. Vpb. zonder belang welke grenzen de medegerechtigdheid voor zover betrekking hebbend op de vermogensbestanddelen van de onderneming krachtens het regime van de commanditaire vennootschap op aandelen bezit en met name zonder belang of de medegerechtigdheid tot het vermogen zich beperkt tot het nominale bedrag der kapitaaldeelneming dan wel, als ander

74. H.R. 7-12-1955, B.N.B. 1956/41, noot *Tekenbroek*, N.J. 1956/163, door annotator op H.R. 3-2-1956, N.J. 1960/120, noot H.B., *Ars Aequi*, jrg. 5, noot *Dorbout Mees*. Terecht betoogt P. W. van der Ploeg, De commanditaire vennootschappen en de regels van het zakenrecht, W.P.N.R. 4699-4703, dat gemeenschappelijk eigendom wel mogelijk is, hetgeen beslist wordt door de regels van het zakenrecht omtrent eigendomsverkrjiging. Zie ook *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 200.

75. A. M. Vroom, o.c. blz. 20, spreekt van een mede-eigendom zonder zakelijke werking ten opzichte van zaakscrediteuren. De aandeelhouder ener naamloze vennootschap is een vennootschappelijk medegerechtigde. Anders J. P. Scheltens, o.c. blz. 42.

76. H.R. 16-2-1949, B. 8569.

77. Zoals in H.R. 28-6-1889, W.v.h.R. 5735, geformuleerd. Zie ook P. W. van der Ploeg, Heeft naar de rechtspraak van de Hoge Raad de maatschap een afgescheiden vermogen? W.P.N.R. 1960/4653-4654.



uiterste, de kapitaaldeelname tevens als een breukdeel ten opzichte van het totale, te eniger tijd aanwezige vermogen, fungeert <sup>78</sup>.

*Andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld*

Na al hetgeen over de in art. 2, lid 1, onder 1, Besl. Vpb. bedoelde belastingplichtigen is gezegd kunnen wij kort zijn over deze belastingplichtigen. Zoals ten aanzien van alle lichamen zal er ook met betrekking tot deze groep lichamen sprake moeten zijn van een min of meer duurzaam samenstel van rechtens relevante betrekkingen van andere dan personenrechtelijke aard, dat zich in het maatschappelijk leven als zodanig min of meer openlijk presenteert, terwijl de nadere bepaling, gelegen in het regime dat dit lichaam overigens beheerst, getoetst dient te worden aan het regime van de naamloze vennootschap en commanditaire vennootschap op aandelen. Uit hetgeen wij hiervoor hebben gezegd volgt, dat het hierbij aankomt op de volgende punten.

Allereerst zal het eigen voorwerp van het samenstel van betrekkingen moeten bestaan in het drijven van een onderneming, zodat met name de beleggingspool, ingericht als maatschap op aandelen, niet zonder meer een belastingplichtig lichaam vormt <sup>79</sup>.

Voorts zullen de kwade kansen voor degenen die het kapitaal verschaffen als kapitaaldeelnemers beperkt moeten zijn tot het bedrag van de kapitaaldeelname, met daarnaast bestuurders die, handelend binnen de grenzen van hun bevoegdheid op naam en voor rekening van het lichaam, hetzij overigens niet—type ener naamloze vennootschap—hetzij overigens volledig—type ener commanditaire vennootschap op aandelen—aansprakelijk zijn. Tenslotte zullen kapitaaldeelnemers, zonder toestemming van alle andere deelnemers, kapitaaldeelnemers en anderen, moeten kunnen toe- en uitreden buiten de gevallen van vererving of legaat.

Wij hebben in het voorgaande reeds gewezen op enkele figuren die onder de

78. H.R. 1-7-1964, B.N.B. 1964/259, noot *A. J. van Soest*, besliste voor art. 17 Besl. I.B. dat de kapitaaldeelname krachtens het regime van een commanditaire vennootschap moet meebrengen deelgerechtigdheid tot het overschot dat bij het einde der commanditaire vennootschap aanwezig mocht blijken boven de kapitalen waarvoor werd deelgenomen, wil er van winst uit onderneming sprake kunnen zijn.

79. H.R. 5-12-1951, B. 9123.

hier aan de orde zijnde groep belastingplichtigen kunnen vallen, zoals de 'de facto naamloze vennootschap', de naamloze vennootschap in oprichting, de naar vreemd recht opgerichte vennootschappen. Ook de burgerlijke maatschap op aandelen en de bijzondere vormen daarvan, zoals de rederij op aandelen, kunnen, mits hun regime gekenmerkt wordt als hiervoor is aangegeven, een belastingplichtig lichaam zijn.

## 5.2 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 2 en onder 3, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen

### 5.21 De coöperatieve verenigingen

Als coöperatieve vereniging zijn belastingplichtig de lichamen overeenkomstig de Wet van 28 mei 1925 (S.204) rechtsgeldig bestaande, met een regime overeenkomstig die wet. Indien voldaan is aan het bepaalde in art. 5, lid 3, dier wet bezitten ze rechtspersoonlijkheid. Alleen in dit geval is de coöperatieve vereniging als rechtssubject drager der belastingschuld. Ook als de rechtspersoonlijkheid ontbreekt, is de coöperatieve vereniging toerekeningscentrum van de onderneming en draagt zij in de rechtsbetrekking tot de overheid de belastingschuld overeenkomstig haar regime.

In art. 1 van voornoemde wet vindt men een benadering van de coöperatieve vereniging vanuit de functie welke zij ten opzichte van haar deelnemers heeft te vervullen, te weten: 'de bevordering van de stoffelijke belangen der leden'. Het Nw.B.W. sluit zich in art. 2.2.2.1, lid 2, daarbij aan, met aanwijzing van het middel waardoor deze belangenbehartiging plaatsvindt, te weten het sluiten van overeenkomsten met de leden in het bedrijf, dat de vereniging te dien einde ten behoeve van haar leden uitoefent.

Deze aanvulling in het Nw.B.W. stelt in het licht een karakteristiek aspect van het regime van de coöperatie, benaderd vanuit de door deze gedreven onderneming. De nadruk dient hierbij te vallen op de omstandigheid dat het sluiten van overeenkomsten in het bedrijf dat de coöperatie ten behoeve van haar leden uitoefent, eigen is aan het regime. Ook een naamloze vennootschap kan overeenkomsten sluiten met haar aandeelhouders en bij een zekere feitelijke constellatie zich tot het sluiten van overeenkomsten met aandeel-

houders beperken, bijvoorbeeld bij concernverhoudingen tussen naamloze vennootschappen wier ondernemingen een verticale concentratie vormen. Zulks is echter niet aan het regime van de naamloze vennootschap als zodanig inherent.

De interne verhoudingen tussen de aan de coöperatieve vereniging deelnemende subjecten en de regels waardoor deze verhoudingen worden beheerst staan los van kapitaaldeelname. Kapitaalverschaffing door leden is niet uitgesloten, maar is voor het regime niet essentieel.<sup>80</sup> De betrokkenheid van het lid bij de door de coöperatie gedreven onderneming, manifesteert zich ook hier ten duidelijkste via het risicobestanddeel uit het drijven van een onderneming. Voor het lid ener coöperatie heeft dit risicobestanddeel een andere gedaante dan voor de aandeelhouder ener naamloze vennootschap. Hierbij valt niet enkel te letten op verschillende vormen van persoonlijke aansprakelijkheid voor tekorten der coöperatieve vereniging als bedoeld in art. 3, lid 2, jo. art. 17 Wet Coöp. Ver. 1925, maar ook op het risico gelegen in de overeenkomsten welke het lid der coöperatie krachtens het regime gehouden is met de coöperatie aan te gaan.

Volgens de wet zijn de leden ener coöperatie aansprakelijk voor tekorten. Het risicobestanddeel van het drijven van een onderneming zou voor deze lichamen ertoe kunnen doen besluiten om de onderneming aan de leden toe te rekenen. Zelfs indien de aansprakelijkheid overeenkomstig art. 3, lid 2, der Wet Coöp. Ver. 1925 voor de leden geheel is uitgesloten, blijven de leden een risico lopen, doordat aan het regime van de coöperatie eigen is dat de leden overeenkomsten met deze aangaan. Zo zullen leden ener productie-coöperatie veelal verplicht zijn aan leveringsplichten te voldoen ook dan indien dit voor hun eigen bedrijf in zekere omstandigheden niet of minder gewenst is.

Anderzijds wijst de omstandigheid dat aan een coöperatie eigen is dat de leden vrijelijk kunnen in- en uittreden, de coöperatie zelve als toerekeningscentrum aan. Ook de rechtsmacht tot beheer en tot beschikking anders dan als beheer in het licht van beschikkingsmacht over de winst wijzen in dezelf-

80. H.R. 6-5-1925, N.J. 1925/728, W.v.h.R. 11375, besliste voor de toepassing der Reg. Wet 1917, dat niet de deelneming in het kapitaal grondslag is voor het lidmaatschap, doch dat het lidmaatschap in omstandigheden verplicht tot zekere bijdragen. H.R. 16-12-1953, B.N.B. 1954/30 spreekt van een prestatie bij de toetreding ter verkrijging van lidmaatschapsrechten.



de richting. (Art. 29 en 30 Wet Coöp. Ver. 1925). Deze omstandigheden hebben de wetgever niet ten onrechte doen besluiten de coöperatieve vereniging zelve, ongeacht aanwezigheid of ontbreken van rechtspersoonlijkheid, aan te merken als het subject dat de onderneming drijft en, voor een belasting welke de winst uit onderneming tot object kiest, van de belastingplicht der coöperatieve vereniging te vertrekken.

Anders dan *Adriani*<sup>81</sup> zouden wij de coöperatieve karakteristiek niet willen zoeken in het uitschakelen van een markt met eigen prijsvorming. Dit verschijnsel doet zich overal voor waar verschillende produktie- of distributiefasen aaneen worden gesmeed en is dan ook geen onderscheidend kenmerk van de coöperatieve vereniging. Wij zouden ons geheel willen aansluiten bij de karakteristiek vervat in art. 2.2.2.1, lid 2, Nw.B.W.

Indien men vertrekt van de belastingplicht der coöperatieve verenigingen is daarmee nog geen antwoord gegeven op de vraag welke betekenis voor de heffing van vennootschapsbelasting overigens wordt of behoort te worden toegekend aan de betrekkingen tussen het lid en de door de coöperatie gedreven onderneming. Het altijd moeilijke probleem van de fiscale behandeling van de betrekkingen tussen het lichaam en aan dat lichaam deelnemende subjecten in verband met de aan het lichaam toegerekende onderneming is voor de coöperatie extra gecompliceerd. De betrekkingen tussen de deelnemers aan het lichaam en de door het lichaam gedreven onderneming zijn wezenlijk dualistisch. Deze betrekkingen toch zijn deels van verenigingsrechtelijke en deels van contractuele aard<sup>82</sup>. Deze kwestie laten wij, als staande buiten ons onderwerp, rusten. Wij zouden er hier echter wel op willen attenderen dat het geenszins noodzakelijk is voor alle delen van het recht en onder alle omstandigheden óf op het verenigingsrechtelijke óf op het contractuele het accent te leggen.

Indien men vooropstelt dat de coöperatieve vereniging zelve toerekeningscentrum is voor de door haar gedreven onderneming kunnen de leden niet anders dan in een onrechtstreekse betrekking tot deze onderneming en haar bestanddelen staan. Toen echter de H.R. met betrekking tot een coöperatieve

81. *Adriani-Van Hoorn*, deel III, blz. 435.

82. Het Nw. B.W. legt een sterk accent op het zelfstandig karakter van de contractuele betrekkingen. Zie toelichting *Meijers*, op art. 2.2.2.1 en art. 2.2.2.7, Parl. Gesch. deel 3, blzz. 456 en 496.

flatvereniging tot de bevinding kwam dat de rechtsmacht over deze flat met betrekking tot gebruik, overdracht en risico in het licht van de daaruit voortkomende voordelen krachtens het regime van de coöperatie bij de leden was, werd deze flat voor de heffing der inkomstenbelasting rechtstreeks aan het lid toegerekend<sup>83</sup>. Dan kan dit vermogensbestanddeel ook niet langer gelden als een bestanddeel dat door de onderneming der coöperatie voor de heffing der vennootschapsbelasting wordt omvat. Deze uitspraak illustreert ten duidelijkste het dualistische karakter van de betrekkingen tussen het lid en de coöperatie. Zou deze betrekking enkel van verenigingsrechtelijke aard zijn dan ware het uitgesloten tussen het lid en de door de coöperatie gedreven onderneming een andere dan een onrechtstreekse relatie te leggen. Voor zover zij dit echter niet is, is een rechtstreekse relatie mogelijk. Voor het onderhavige geval heeft de H.R. in het kader van de belastingheffing het laatste doorslaggevend geacht. Zegt men van de bewoner-lid der coöperatieve flatvereniging dat hij economisch eigenaar is, dan is men ons inziens niet veel verder. Elk lid ener coöperatie kan economisch eigenaar genoemd worden van de vermogensbestanddelen behorende tot de door de coöperatie gedreven onderneming, in zoverre deze dienen tot zijn behoeftenbevrediging zowel als in zoverre hij risico loopt. De vraag is of hierbij het accent moet vallen op de verenigingsrechtelijke betrekking of op de contractuele betrekking<sup>84</sup>.

## 5.22 De onderlinge verzekeringsmaatschappijen

De onduidelijkheid nopens het rechtskarakter van de onderlinge verzekeringsmaatschappij is bij de voorbereiding van de Wet op de Bedrijfsbelasting een reden geweest deze groep toen afzonderlijk als belastingplichtige lichamen op te nemen. In het Nw.B.W. is het rechtskarakter van de onderlinge waarborgmaatschappij<sup>85</sup> zeer duidelijk een bijzondere vorm van coöperatieve vereniging, en in zoverre aan dezelfde regels als de coöperatieve vereniging

83. H.R. 23-1-1957, B.N.B. 1957/67; H.R. 8-4-1964, B.N.B. 1964/154, *J. F. M. Giele*, De coöperatieve flatvereniging, W. 1964/4718.

84. In een privaatrechtelijke kwestie legde het vonnis van de President Rb. Maastricht 3-7-1957, N.J. 1958/204 het accent op de lidmaatschapsverhouding. Hij besliste dat het gebruiksrecht van een lid accessoir is aan het lidmaatschap en van voortduren daarvan afhankelijk. Zie ook *Ph. A. N. Houwing* in rechtsvraag I, W.P.N.R. 1960/4627.

85. De artt. 2.2.2.1 Nw. B.W. e.v. bezigen de term onderlinge verzekeringsmaatschappij, zoals wel staat in art. 286 K., niet langer. Ons inziens zou de belastingwetgever er goed aan doen in art. 2, lid 1, sub c, ontw. Vpb. de term te bezigen die het Nw. B.W. gebruikt.

onderworpen. Daarnaast zullen voor de onderlinge waarborgmaatschappij een aantal bijzondere regels gelden voortkomend uit de eigen eisen van de coöperatieve wijze van verzekering<sup>86</sup>.

Het al of niet bezitten van rechtspersoonlijkheid moet voor het geldende recht worden getoetst aan de regels betreffende zedelijke lichamen in de 10de titel van boek III B.W.<sup>87</sup>. Het voor de onderlinge waarborgmaatschappij typische regime is noch in het geldende recht, noch in het wordende recht van dien aard, dat zulks tot andere bevindingen moet leiden voor wat betreft het drijven van een onderneming, dan met betrekking tot de coöperatie is opgemerkt<sup>88</sup>. Ook hier treft men het enigszins dualistische karakter aan van de betrekkingen tussen de verzekeringsnemer en de door de onderlinge waarborgmaatschappij gedreven onderneming. *Roeleveld*<sup>89</sup> spreekt van een samenval van contractuele rechten met lidmaatschapsrechten. Deze samenval wordt in art. 2.2.2.9 Nw.B.W. nog geaccentueerd door de verzekeringsnemer van rechtswege lid der onderlinge waarborgmaatschappij te doen zijn.

### 5.23 De verenigingen op coöperatieve, respectievelijk onderlinge, grondslag

De afzondering uit de verenigingen van de verenigingen op coöperatieve, respectievelijk onderlinge, grondslag ontleent zijn belang aan het bepaalde in art. 8 Besl. Vpb. Ingevolge dit artikel wordt ten opzichte van de verenigingen op coöperatieve grondslag het drijven van een onderneming altijd aanwezig verondersteld, evenals ten opzichte van de verenigingen op onderlinge grondslag, terwijl ten opzichte van alle andere verenigingen het drijven van een onderneming moet worden bewezen.

Ook verenigingen opgericht volgens de wet van 1855 kunnen de behartiging van de stoffelijke belangen der leden ten doel hebben. Onder het Nw.B.W.

86. Parl. Gesch. deel 3, blz. 457.

87. H.R. 20-5-1927, N.J. 1927/1732, noot E.M.M., W. 11 698.

88. Ook niet voor wat betreft het risico-aspect. Vlg. *L. Roeleveld*, De onderlinge waarborgmaatschappij in het bijzonder als levensverzekeraar, blz. 44, zouden de leden ener onderlinge waarborgmaatschappij elkaars risico dragen. Dit behoort echter niet tot het wezen, aldus *Molengraaff*, blz. 337. Art. 2.2.2.4 Nw. B.W. regelt de aansprakelijkheid voor de coöperatieve vereniging en de onderlinge waarborgmaatschappij op gelijke wijze, evenals art. 2.2.2.7 Nw. B.W. met betrekking tot het aanbrengen van wijzigingen in met de leden gesloten overeenkomsten.

89. *L. Roeleveld*, o.c. blz. 20.



zal dit niet anders zijn<sup>90</sup>. De coöperatieve karakteristiek—en dat geldt mutatis mutandis ook voor de onderlinge karakteristiek—is gelegen in de bijzondere vorm waardoor de belangenbehartiging geschiedt, te weten zoals art. 2.2.2.1, lid 2, Nw. B.W. zegt 'door met hen (d.i. de leden) overeenkomsten te sluiten in het bedrijf dat de vereniging te dien einde ten behoeve van haar leden uitoefent'<sup>91</sup>.

Het gaat erom dat een vereniging op een wijze overeenkomend met de coöperatieve, respectievelijk onderlinge, karakteristiek werkzaam is<sup>92</sup>. Hierbij moet niet van een eng lidmaatschapsbegrip worden uitgegaan. Beslissend is of personen bij de vereniging zijn betrokken, die op analoge wijze als personen betrokken bij de eigenlijke coöperatie of onderlinge, delen in de goede en kwade kansen<sup>93</sup>.

Voor de aanwezigheid ener vereniging op coöperatieve, respectievelijk onderlinge, grondslag als bedoeld in art. 2, lid 1, onder 2 en 3, Besl. Vpb. is niet vereist dat deze daadwerkelijk een onderneming drijft. Dit volgt reeds uit de omstandigheid dat het motief om dit soort verenigingen af te zonderen, voortkwam uit de wens discussie over al dan niet aanwezigheid van een winststreven uit te sluiten<sup>94</sup>.

Anderzijds zal bezwaarlijk van de aanwezigheid ener coöperatieve, respectievelijk onderlinge, karakteristiek kunnen worden gesproken indien de vereniging geen bedrijf uitoefent, vermits deze karakteristiek juist bestaat in het sluiten van overeenkomsten binnen het kader van een ten behoeve van de leden uitgeoefend bedrijf. Zulks sluit het oogmerk in tot het verschaffen van voordelen aan de leden en ook dit wordt door het winststreven omvat<sup>95</sup>. Men kan dan ook niet tot de aanwezigheid van de coöperatieve of onderlinge karakteristiek besluiten zonder tevens het winststreven te bevestigen. De actualisatie van dit streven kan echter in het midden blijven.

Het is niet vereist, dat de leden een bedrijf uitoefenen of een onderneming drijven. Dit neemt niet weg, dat zulks wel van belang kan zijn ter beoorde-

90. M.v.A. op art. 2.2.2.1. Nw. B.W., Parl. Gesch., deel 3, blz. 463.

91. Ten onrechte noemt *J. L. Switzar*, De opbouw van het verenigingsrecht in het ontwerp voor een nieuw B.W., N.V. nov. 1955, jrg. 33, no. 8, blz. 125, als onderscheidend kenmerk ener coöperatie, de behartiging van stoffelijke belangen middels bedrijfsuitoefening, aangezien het verenigen in het algemeen eveneens toegestaan is een bedrijf uit te oefenen.

92. H.R. 14-10-1942, B. 7562.

93. H.R. 21-10-1942, B. 7563.

94. *M. J. Prinsen*, o.c., blz. 68; H.R. 24-12-1941, B. 7401.

95. Zie de arresten geciteerd in noot 56 van hoofdstuk 3.

ling van de vraag of de overeenkomsten, welke de vereniging in haar bedrijf met de leden sluit, ten behoeve van de leden zijn of kunnen zijn <sup>96</sup>.

### 5.3 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 4, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen

Na al hetgeen over het regime van een lichaam, in verband met de betekenis daarvan voor het drijven van een onderneming, reeds is gezegd, hoeft niet lang te worden stilgestaan bij de kring belastingplichtigen bedoeld in art. 2, lid 1, onder 4, Besl. Vpb. Hoezeer het regime van een stichting, van een vereniging met rechtspersoonlijkheid of van andere privaatrechtelijke rechtspersonen <sup>97</sup> onderling ook moge verschillen, de aan deze lichamen toe-komende rechtspersoonlijkheid brengt mee, dat deze lichamen zelve in beginsel de beschikkingsmacht over de winst hebben, gebaseerd op beschikkings-macht over de onderneming.

Met betrekking tot de stichting is de rechtspersoonlijkheid een voorwaarde wil er van een stichting sprake kunnen zijn. Indien aan de voorwaarden van de Wet op de Stichtingen van 31 mei 1956 (S.327) niet is voldaan, is er geen stichting. Het comité tot inzameling van gelden voor enig doel, dat niet als stichting overeenkomstig de wet is geconstitueerd, is geen stichting en was dit ook niet zonder meer vóórdát evengenoemde wet tot stand kwam <sup>98</sup>. Er is wel een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid in gezien <sup>99</sup>. Met *Asser-Scholten-V.d. Grinten* <sup>100</sup> zouden wij de voorkeur willen geven aan een soort trustverhouding naar Nederlands recht, krachtens welke het in-zamelingscomité een zelfstandig en eigen recht heeft onder verplichting tot gebruik overeenkomstig het doel der inzameling <sup>101</sup>. Van een belasting-

96. R.v.b. te X, 19-9-1946, B. 8308, sprak met betrekking tot de exploitatie van een veiling-gebouw door een vereniging van notarissen, van gemeenschappelijke uitoefening van hun beroep. R.v.b. te X, 7-11-1946, B. 8320, lette met betrekking tot de exploitatie van een beursgebouw eveneens op gemeenschappelijke uitoefening van een beroep. Zie ook R.v.b. Rotterdam I, 11-9-1947, B. 8484.

97. Vlg. de M.v.A. ontw. Vpb. (Gedr. st. 1962-1963, wetsontw. no. 6000, st. no. 9, blz. 8) wil de Minister kerkgenootschappen onder het begrip privaatrechtelijke rechtspersonen begrepen zien. Ons inziens is dit in strijd met de gedachten neergelegd in art. 2.1.2 Nw. B.W., terwijl het ons ook overigens niet houdbaar voorkomt kerkgenootschappen met privaatrechtelijke rechts-personen op een lijn te stellen, zo ook *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blzz. 204 e.v. (Zie noten 98, 99, 100 en 101 op pag. 162).

plichtig lichaam kan dan niet worden gesproken. Al is het inzamelingscomité zonder meer geen vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, zulks neemt niet weg, dat in omstandigheden hiervan wel sprake kan zijn. Ons inziens wordt deze vraag door het al dan niet aanwezig zijn ener organisatie niet beslist vermits aan elk lichaam per definitie een zekere organisatie eigen is <sup>102</sup>.

Anders dan het regime ener vereniging wordt dat ener stichting gekenmerkt door het ontbreken van leden <sup>103</sup>.

De aanwezigheid van leden naast het bestuur krachtens het regime van het lichaam overeenkomstig het regime van het lichaam op elkaar en op de aangelegenheden van het lichaam betrokken, is voor de vereniging ter onderscheiding van de stichting en het comité karakteristiek. Zelfs in die mate, dat het geheel ontbreken van leden de vereniging ontbindt <sup>104</sup>.

Moeilijker echter is het aan te geven wat de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid van de burgerlijke maatschap onderscheidt. In het licht van de factoren die bepalen of voor de heffing van een belasting naar de winst uit onderneming moet worden aangenomen, dat het lichaam dan wel de subjecten die het lichaam vormen moet(en) worden beschouwd als degene(n) die de onderneming drijft (drijven), zouden wij het accent willen leggen op het vrijelijk in- of uittreden van leden, gepaard aan het al dan niet afrekenen van een evenredig deel van de door de onderneming omvatte vermogensbestanddelen <sup>105</sup>. Indien leden vrijelijk kunnen in- of uittreden, zonder dat zulks krachtens het regime van het lichaam gepaard gaat met afrekening van een evenredig deel van de door de onderneming omvatte vermogensbestanddelen, bestaat in wezen een vereniging en geen maatschap.

Evengenoemde afrekeningsplicht moet in dit verband worden gezien als een wijze waarop de betrokkenheid van de vennoot op het risico-aspect van de onderneming uitdrukking vindt.

98. H.R. 3-2-1960, B.N.B. 1960/69.

99. H.R. 2-2-1938, B. 6614, vervolg van H.R. 28-4-1937, B. 6394.

100. *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 286.

101. Verg. Hof Amsterdam 28-11-1935, N.J. 1936/369. In het oud-Hollands recht vindt men een soort trust-constructie ook met betrekking tot de stichting toegepast, zie Rb. Rotterdam, 15-5-1962, N.J. 1962/433.

102. Anders H.R. 6-3-1946, B. 8200, vervolg van H.R. 4-11-1942, B. 7568, N.J. 1942/773.

103. Hof Amsterdam, 20-3-1953, N.J. 1953/317.

104. *Asser-Scholten-V. d. Grinten*, blz. 268; art. 2.2.1.25 Nw. B.W.

105. Aldus ook *E. M. Meijers*, Parl. Gesch., blz. 212; anders H.R. 6-2-1935, B. 5795, N.J. 1935/1513, noot E.M.M.



Naast genoemde criteria kan betekenis worden toegekend aan de vraag of er sprake is van 'een eenvoudige onderlinge regeling van de oprichters ... tegenover elkaar, met andere woorden aan een onderlinge overeenkomst', dan wel van een 'regeling der rechten en plichten van iedere deelhebber jegens het geheel'<sup>106</sup>, echter ons inziens niet op zichzelf doch in verband met het vrijelijk in- of uittreden, gepaard aan afrekening als bedoeld. Ontbreekt deze afrekeningsplicht, dan heeft hetgeen het lichaam jaarlijks of na zijn ontbinding aan de leden eventueel doet of moet doen toekomen, het karakter van 'uitdeling'<sup>107</sup>.

#### 5.4 De bijzondere soorten lichamen behorende tot de in art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. bedoelde kring belastingplichtigen

In art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. gaat het om de belastingplichtigen die men gewoon is 'directe overheidsbedrijven' te noemen. Het betreft hier de gevallen waarin een openbaar lichaam in rechtstreekse betrekking staat tot een op zijn naam en voor zijn rekening gedreven onderneming. De gevallen waarin de betrekking tot een onderneming bestaat via een der andere belastingplichtige lichamen—men spreekt van 'indirecte overheidsbedrijven'—worden niet door art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. geregeld. Bestaat deze onrechtstreekse betrekking via een ander lichaam-rechtspersoon<sup>108</sup> dan moet in de omstandigheden waarop art. 4 Besl. Vpb. het oog heeft, dit lichaam-rechtspersoon, wil er van belastingplicht sprake zijn, een bedrijf uitoefenen dat, ware dit door het openbare lichaam rechtstreeks uitgeoefend, tot belastingplicht zou leiden, zodat alsdan een nadere voorwaarde aan de intrede der belastingplicht is verbonden.

Naar de tekst van art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. zoals ook in art. 2, lid 1, onder c, A.W.R. is de onderneming het lichaam, indien er een zekere be-

106. Aldus in R.v.b. Middelburg, 12-12-1927, B. 4440. Zie hierbij dezelfde R.v.b. 23-10-1943, B. 7963 en H.R. 24-4-1946, B. 8114.

107. Verg. H.R. 10-5-1939, B. 6911, vervolg van H.R. 12-10-1938, B. 6756.

108. Art. 2, lid 5, ontw. Vpb. spreekt in het algemeen van lichamen. De M.v.T. vermeldt ten onrechte, dat het ontwerp gelijk is aan art. 4 Besl. Vpb. Art. 4 Besl. Vpb. immers handelde enkel over rechtspersonen.

trekking bestaat tot zekere rechtsfiguren van publiekrechtelijke aard. Deze betrekking is in het Besl. Vpb. de betrekking welke gevormd wordt door 'het drijven van een onderneming', of in de terminologie van het Besl. Vpb. 'de uitoefening van een bedrijf'. In de A.W.R. wordt de betrekking weergegeven met het woordje 'van'. Het is de vraag van welke aard en inhoud dit 'van' fiscaalrechtelijk is <sup>109</sup>.

In het Besl. Vpb. worden de rechtsfiguren van publiekrechtelijke aard aangeduid met de woorden 'openbaar lichaam'. Aldus wordt het bezit van rechtspersoonlijkheid in het midden gelaten. De A.W.R. spreekt uitdrukkelijk van publiekrechtelijke rechtspersonen <sup>110</sup> en daarmee is het uitgesloten een gemeenschappelijke regeling in de zin van de wet van 1 april 1950 (S. K120), ingevolge art. 2 dier wet werkende met een of meer organen, als lichaam te beschouwen. De instelling van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam, als bedoeld in genoemd artikel, leidt tot een publiekrechtelijke rechtspersoon en niet tot een privaatrechtelijke rechtspersoon waarop art. 4 Besl. Vpb. het oog heeft <sup>111</sup>.

Weliswaar is de onderneming zelf, naar de tekst genomen, het lichaam. Ook § 4 van de Leidraad Besl. Vpb. beschouwt de onderneming zelf als het subject waarin de belastingsschuld ontstaat. Deze opvatting van de Leidraad is, ons inziens, niet juist want strijdig met het Nederlandse rechtssysteem nopens de rechtssubjecten waarin rechten en plichten kunnen ontstaan. Indien de tekst van het Besl. Vpb. de ondernemingen belastingplichtig noemt, dan moet dit worden begrepen als een belastingplicht overeenkomstig het regime van die ondernemingen en dat betekent voor de ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen, dat de belastingsschuld in deze laatste ontstaat en wel kwalitatief, namelijk als drijvende de betreffende onderneming.

109. Te denken valt aan fiduciaire rechtsverhoudingen. Zie voor een kwestie betreffende het al dan niet bestaan ener fiduciaire betrekking tussen de staat en een vermogen, dat de staat krachtens het Besluit Vijandelijk Vermogen in eigendom had verworven, in verband met de betekenis daarvan voor de toepassing der Wet op de Vermogensaanwasbelasting, H.R. 6-4-1955, B.N.B. 1955/187. Het ontw. Vpb. bezigt eveneens de term 'van'. Uit hetgeen met name in hoofdstuk 3 is betoogd volgt, dat dit 'van' hier moet worden opgevat als 'drijven van een onderneming'. Art. 2, lid 1, onder 5, Besl. Vpb. en art. 4, Besl. Vpb. zijn niet van toepassing indien het gaat om krachtens het Besluit Vijandelijk Vermogen direct of indirect door de Staat verworven bedrijven. Voor het ontw. Vpb. geldt deze uitzondering niet.

110. Zo ook art. 2, lid 1, onder e en lid 5 ontw. Vpb.

111. Anders waarschijnlijk V.S. Vpb., aant. 44 op art. 2.

## Samenvatting

Deze studie tracht een rechtstheoretische beschouwing te houden over de binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Daartoe leek het noodzakelijk allereerst summier na te gaan of en zo ja welke regelmatigheden er in de juridische structuur der belastingheffing vallen te ont-dekken en welke plaats het subject in het algemeen en de belastingplicht in het bijzonder daarbij heeft.

De vraag naar het juridische procédé der belastingheffing in het hedendaagse Nederland moet worden beantwoord aan de hand van het heden ten dage in Nederland geldende recht. Naar zijn meest algemene zijde wordt bij dit procédé gebruik gemaakt van drie basiselementen, te weten: belastingschuld, voldoening en waarborging. Deze drie basiselementen ontvangen in de concrete belastingwetten op eigen wijze uitwerking en zijn dan ook op eigen wijze onderling verbonden.

De band welke men logisch tussen belastingschuld en voldoening zou verwachten is in het belastingrecht losser en kan daar zelfs geheel ontbreken. Dit geldt ook voor de waarborging. Ook hier zou men logisch een nauw verband verwachten met de belastingschuld, respectievelijk de voldoening. De verzelfstandigingen welke in de belastingwetgeving worden aangetroffen met betrekking tot de drie genoemde basiselementen maken het gewenst hierin afzonderlijke elementen te zien, te meer aangezien door elk dezer drie een terrein van geheel eigen vraagstukken wordt opgeroepen. Heeft men in het bijzonder op het oog de concrete uitwerkingen welke aan de besproken basis-



elementen in het belastingrecht worden gegeven onder het opzicht van de zich daarin openbarende samenhang, dan wordt veelal de term belastingstelsel gebezigd. Deze samenhang leent zich op haar beurt voor onderzoekingen onder verschillend opzicht.

Bij de verdere uitwerking in het belastingrecht van de basiselementen wordt wederom van procédés gebruik gemaakt. Deze procédés moeten in staat zijn de rechtvaardigheid te realiseren, maar ook nuttig zijn voor het doel dat de belastingheffing heeft te dienen. Hierbij speelt de toepasbaarheid en hanteerbaarheid door overheid en belastingssubjecten een grote rol. Deze omstandigheid maakt dat in het bijzonder het belastingrecht doortrokken is van techniek in strikte zin, van techniek met het oog op de hanteerbaarheid.

Het basiselement belastingsschuld is de kern der belastingheffing, althans voor de belangrijkste in Nederland heden ten dage geldende belastingwetten. Een onderzoek der rechtsregels welke het ontstaan der belastingsschuld beheersen op de vraag of ter zake een zeker procédé valt te ontdekken, doet allereerst op de vraag stuiten welke betekenis daarbij aan verrichtingen door de administratie moet worden toegekend, toegespitst vooral op de betekenis van de aanslag. In een arrest van 15 februari 1922 heeft de H.R. zeer nadrukkelijk beslist dat de aanslag geen noodzakelijk bestanddeel is. In zijn arrest van 21 februari 1964 constateert de H.R. dat de aanslag een formele belastingsschuld doet ontstaan. Er zijn met andere woorden twee belastingsschulden; de formele belastingsschuld ontstaand uit kracht van de aanslag en de materiële belastingsschuld ontstaand uit kracht van de wet, ongeacht of een aanslag is of zal worden opgelegd. Intussen heeft de administratie ook met betrekking tot het ontstaan van laatstgenoemde grote bevoegdheden.

Noodzakelijk bestanddeel voor het ontstaan der belastingsschuld is al hetgeen door de wet als zodanig is omschreven. De vraag naar het procédé ter zake is een vraag naar de wijze waarop de wet relevant geachte omstandigheden aan het ontstaan der belastingsschuld doet meewerken. Een onderzoek van het belastingrecht op deze vraag doet zien dat relevant geachte omstandigheden door middel van vijf grondelementen aan het ontstaan der belastingsschuld meewerken. Deze worden gevonden

bij een kwantitatieve beschouwing van het ontstaan der belastingsschuld, waarbij gelet wordt op de factoren die en in zoverre deze volgens de wettelijke

omschrijving de materiële belastingschuld naar haar hoegrootheid bepalen en bij een kwalitatieve beschouwing waarbij geabstraheerd wordt van factoren die en in zoverre deze de materiële belastingschuld naar hoegrootheid bepalen.

De kwalitatieve grondelementen worden gevormd door:

het *subject-element*, dit is onder een opzicht het subject dat ter zake van de eenmaal ontstane belastingschuld in een rechtsbetrekking tot de belastingheffende overheid staat en onder een ander opzicht het subject dat in relatie met het object staat;

het *object-element*, dit is het feiten-complex, dat en voor zover dat volgens de wettelijke omschrijving aan het ontstaan der materiële belastingschuld kwalitatief meewerkt;

tenslotte het *toerekenings-element*, dit is de volgens de wettelijke omschrijving relevante betrekking tussen het subject en het object.

De kwantitatieve grondelementen worden gevormd door:

het *maatstaf-element*, dit is het saldo van alle kwantificaties der volgens de wettelijke omschrijving relevante factoren; en

het *tarief-element*, dit is het sluitstuk waarmee de belastingschuld naar omvang wordt bepaald.

Hier is slechts van een onderscheiding sprake en niet van een scheiding. De grondelementen zijn in de concrete gestalte welke zij ontvangen, onderling van elkaar afhankelijk en beïnvloeden elkaar wederkerig. Met termen als 'Tatbestand', belastbaar feit, aanknopingspunt e.d. wordt gedoeld op de factoren die de belastingschuld materieel doen ontstaan, juist op de wijze waarop het positieve recht hen gestalte geeft.

Het subject speelt in de belastingheffing nog een andere rol dan enkel in verband met het ontstaan van de materiële belastingschuld. Geplaatst in dit ruimer verband kan men van belastingsubject spreken en dat is, genomen in een ruime juridische zin, ieder die volgens het belastingrecht als wederpartij in een rechtsbetrekking met de belastingheffende overheid kan komen. De belastingheffende overheid optredend als zodanig is zelf niet onder het begrip belastingsubject begrepen. De wet regelt wie bij bepaalde belastingwetten als belastingsubject in aanmerking wordt genomen. Daaruit blijkt dat niet slechts rechtssubjecten belastingsubject genoemd kunnen worden. De kring van personen bij een bepaalde regeling betrokken laat zich onder ander op-

zicht onderzoeken dan enkel onder het opzicht van degene die als belasting-subject is aangewezen. Bovendien laat zich niet alleen voor de belasting-schuld doch ook voor de basiselementen, voldoening en waarborging, de vraag stellen wie daarbij als belastingsubject is betrokken. De aldus gevonden personen, veelal met eigen terminologie aangeduid, vallen bij een onderlinge vergelijking van de onder verschillend opzicht uitgevoerde beschouwing niet altijd samen.

Het begrip belastingplichtige is gesitueerd bij een juridische beschouwing van het basiselement der belastingschuld en duidt op de persoon, het belastingsubject, in wie de belastingschuld *kan* ontstaan, geabstraheerd van de vraag of deze in die persoon *is* ontstaan. Naarmate de opbouw der belastingheffing met behulp van het basiselement der materiële belasting-schuld voortschrijdt, zal met te meer recht kunnen worden gezegd, dat het begrip belastingplichtige een centraal begrip is. Aan het begrip belasting-plichtige is niet enkel eigen het aspect van partij in de rechtsbetrekking tot de overheid—in welk geval het vraagstuk der rechtssubjectiviteit mede moet worden gesteld—doch ook het aspect van de relatie tot het object-element—in welk geval van de rechtssubjectiviteit kan worden geabstraheerd.

Het karakter van de belastingwetten die van het basiselement der belasting-schuld gebruik maken, wordt in overwegende mate bepaald door de mate waarin blijkens de wettelijke regeling het subject-element van betekenis is voor de overige grondelementen waarmede het ontstaan der belastingschuld wordt opgebouwd. Subjectief kunnen dan die belastingen genoemd worden waarbij de kwantitatieve en kwalitatieve grondelementen in sterke mate zijn uitgewerkt in betrekking tot de belastingplichtige; objectief dezulke waarin dit niet of slechts in geringe mate het geval is. Een volledige beantwoording dezer karaktervraag zal mede moeten letten op het onderling verband van **onderscheiden belastingwetten**.

Het particularisme van het belastingrecht, veelal de autonomie van het belastingrecht genoemd, is gefundeerd op de eigen functie van het belastingrecht in de rechtsorde. Dit brengt mee een relativering van de rechtsbegrippen in dit rechtsdeel tot het doel van het betrokken rechtsdeel, echter gestoeld op de gedachte, dat het particuliere doel van het betrokken rechtsdeel



opgenomen is en behoort te zijn in de gehele rechtsorde. De onafhankelijkheid van het belastingrecht ten opzichte van rechtsbegrippen en rechtsoordelen bekend in andere delen van het recht moet dan ook een relatieve worden genoemd. Voor het subject-element in de rechtsregeling betrekkelijk het doen ontstaan der belastingschuld betekent zulks dat dit zo moet worden verstaan dat geen schade wordt toegebracht aan de verstaanbaarheid en de werking van de gehele rechtsorde.

In het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942, evenals in het ontwerp ener Wet op de vennootschapsbelasting van 1960, wordt de belastingplicht mede bepaald door een betrekking tot een onderneming. Men pleegt het ondernemingsbegrip van het bedrijfsbegrip te onderscheiden met behulp van het criterium: winststreven, dat wel aan het ondernemingsbegrip doch niet aan het bedrijfsbegrip eigen is. Dit criterium is bezig door te dringen in het recht.

Rond de onderneming bestaan tal van rechtsvragen. In het ontwerp van een nieuw Burgerlijk Wetboek wordt de onderneming als eenheid voorwerp van rechtshandelingen aanvaard. De beschouwing van de onderneming als subject van rechten en plichten is door de ontwerper van het nieuw B.W. uitdrukkelijk verworpen. In de wetgeving, de wetenschap en in de rechtspraak ontmoet men wel een woordgebruik alsof aan de onderneming zelve rechtspersoonlijkheid toekomt. Zulks is echter niet het geval. Dit woordgebruik doelt op de onderneming in betrekking tot een rechtssubject. In wezen gaat het daarbij om de vraag welk rechtssubject de door het ondernemingsbegrip gebundelde verschijnselen en de binnen het ondernemingskader vallende gedragingen rechtens aangaat of behoort aan te gaan. Dit is een toerekeningsvraag. Noch het ondernemingsbegrip zelve noch de toerekening is voor alle delen van het recht op dezelfde wijze te beantwoorden. In de rechtsorde werkt een generiek ondernemingsbegrip opgebouwd uit de elementen: arbeid, vermogensbestanddelen (facultatief), gerichtheid op de voortbrenging van economische goederen, winststreven. Deze bestanddelen worden door de verschillende onderdelen van het recht overeenkomstig hun relevantie in dat verband genormeerd.

Art. 8 Besl. Vpb. bevat een norm met betrekking tot het element: vermogensbestanddelen, in dier voege dat alle vermogensbestanddelen welke worden aangetroffen bij vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aan-

delen is verdeeld, zoals naamloze vennootschappen en commanditaire vennootschappen op aandelen, bij coöperatieve verenigingen en andere verenigingen op coöperatieve grondslag, bij onderlinge verzekeringsmaatschappijen en bij verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden, worden geacht door de onderneming als eenheid te worden omvat en dienstbaar te zijn aan de produktie en het winststreven.

Ten aanzien van de genoemde belastingplichtigen wordt derhalve altijd een betrekking tot een onderneming verondersteld. Zulks is niet het geval voor stichtingen, de verenigingen met en die zonder rechtspersoonlijkheid, andere privaatrechtelijke rechtspersonen, noch voor de zogenaamde directe overheidsbedrijven. Ten aanzien van deze belastingplichtigen moet voor de vennootschapsbelasting steeds de vraag worden gesteld of er te hunner aanzien een onderneming bestaat en wat deze onderneming aan vermogensbestanddelen omvat. Met name moet voor deze belastingplichtigen het winsttoogmerk worden onderzocht. In beginsel is daarbij het oogmerk van de stichting enz. als zodanig onverschillig, doch het eigen doel van de stichting enz. kan een rol spelen ter beoordeling van de vraag of voordelen uit onderneming om wille van die voordelen of om wille van een ander doel worden beoogd.

Art. 2, lid 2, Besl. Vpb. kent een uitbreiding in dier voege, dat met betrekking tot de stichting enz. een onderneming ook aanwezig wordt geacht indien er sprake is van

- 1) naar het uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomende werkzaamheid,
  - 2) welke in concurrentie treedt met ondernemingen gedreven door natuurlijke personen dan wel door de eerst genoemde groep belastingplichtigen.
- Hieraan is voldaan indien een duurzaam op voortbrenging gerichte werkzaamheid wordt aangetroffen, **werkend ten koste van het debiet van de subjecten onder 2) genoemd.**

Het subject-bepalende karakter van het ondernemingsbegrip heeft met betrekking tot de zogenaamde directe overheidsbedrijven als bijzonderheid dat slechts naar de soort bepaalde ondernemingen de belastingplicht mede constitueren.

De betrekking tussen een subject en een onderneming wordt weergegeven met de woorden 'drijven van een onderneming'. Hiermede wordt een beschikkingsmacht over de onderneming uitgedrukt, welke beoordeeld moet worden in het licht van de fiscaalrechtelijk relevante beschikbaarheid voor het subject van de uit de onderneming voortkomende winst. Laatstbedoelde beschikbaarheid voor het subject is, gezien van het subject uit, eveneens een beschikkingsmacht. 'Het drijven van een onderneming' drukt in het belastingrecht derhalve een beschikkingsmacht over de onderneming uit, te beoordelen in het licht van beschikkingsmacht over de uit de betreffende onderneming voortkomende winst. De beschikkingsmacht over de onderneming houdt alsdan in dat de door de onderneming gebundelde verschijnselen en gedragingen op zodanige wijze een subject aangaan, dat dit subject

1. gehele of gedeeltelijke beschikkingsmacht heeft over exploitatie, staking of overdracht der onderneming;
2. het de goede en kwade kansen van de onderneming geheel of gedeeltelijk voor zijn rekening heeft.

Ook ten deze treden accentverschillen op, welke in het belastingrecht tot genuanceerde toepassing dwingen. Privaatrechtelijke rechtsverhoudingen spelen een belangrijke rol voor de beoordeling van de aanwezigheid der met het drijven van een onderneming uitgedrukte betrekking. Beoordeling van deze rechtsverhoudingen dient te geschieden in het licht van hetgeen deze effectief voor het drijven van een onderneming betekenen.

Het ondernemingsbegrip wordt ook aangetroffen bij het object-, maatstaf- en tarief-element. De onderneming betreffende omstandigheden kunnen dan ook krachtens de wet een rol vervullen bij onderscheiden grondelementen.

Hoe het subject-element naar zijn dubbele zijde, te weten in de rechtsbetrekking tot de overheid en in de betrekking tot de onderneming te verstaan?

Niet alleen in de vennootschapsbelasting maar ook in de inkomstenbelasting worden subjecten betrokken die een onderneming drijven. De verschillen tussen de subjecten in beide vormen van belasting betrokken moeten niet in absolute zin worden beoordeeld, doch in verband met een betrekking van het subject tot een onderneming, zoals deze voor een belastingwet, die winst uit onderneming tot object kiest, relevant is.

De inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting betrekken te zamen alle subjecten door wie een onderneming gedreven wordt in de belasting ter zake van winst uit onderneming en wel in dier voege dat in de inkomsten-



belasting worden betrokken de subjecten-natuurlijke personen door wie een onderneming wordt gedreven en in de vennootschapsbelasting alle andere subjecten aan wie fiscaalrechtelijk een onderneming wordt toegerekend. Enkel lettend op het subject-element vervullen deze heffingen ten opzichte van elkaar dan ook een *complementaire functie*.

Aangezien in de vennootschapsbelasting belastingplichtigen worden aange troffen die geen rechtssubject zijn en derhalve als zodanig geen partij in de rechtsbetrekking tot de overheid, sluit deze complementariteit niet in dat krachtens het Besl. Vpb. natuurlijke personen nimmer drager kunnen zijn van de materiële belastingschuld die krachtens het Besl. Vpb. kan ontstaan. Het is dan ook noodzakelijk de belastingplicht te beschouwen enerzijds als toerekeningscentrum van de lotgevallen der onderneming en anderzijds als toedelingscentrum van rechten en plichten.

Indien er termen bestaan voor toerekening der onderneming aan andere dan natuurlijke personen worden deze in de vennootschapsbelasting betrokken. Het Besl. Vpb.—zo ook het ontwerp Vpb. 1960—voert zulks uit door een limitatieve opsomming te geven van rechtsfiguren.

Het complementaire karakter met betrekking tot de belastingplichtigen uit het Besl. Vpb. en de Wet I.B. 1964 dwingt ertoe aan te nemen dat, indien door een zodanige rechtsfiguur een onderneming gedreven wordt, dezelfde onderneming fiscaalrechtelijk niet tevens door een natuurlijk persoon gedreven wordt. Hiernaast is vereist vestiging binnen het Rijk in Europa, hetwelk naar omstandigheden dient te worden beoordeeld.

De in het Besl. Vpb. opgesomde rechtsfiguren vallen onder het ruimere lichaam begrip.

In het privaatrecht impliceert het lichaam begrip rechtspersoonlijkheid. Dit is in het belastingrecht niet het geval. Door het gehele recht heen wordt het lichaam begrip gekenmerkt door de aanwezigheid van een min of meer duurzaam samenstel van rechtens relevante betrekkingen van andere dan personenrechtelijke aard, dat zich in het maatschappelijk leven als zodanig min of meer openlijk presenteert en nader wordt bepaald door het regime dat dit samenstel overigens beheerst. In het Besl. Vpb. gaat het erom wat dit samenstel van betrekkingen en het regime waardoor dit wordt beheerst, te betekenen heeft voor de betrekking tot een onderneming enerzijds en voor de rechtsbetrekking tot de overheid anderzijds. Om deze beide aspecten te begrijpen is het geenszins noodzakelijk een soort fiscaalrechtelijke rechts-

persoonlijkheid te creëren. Indien het Besl. Vpb. het lichaam-niet-rechtspersoon belastingplichtig verklaart, dan moet zulks worden verstaan als het zijn van partij in de rechtsbetrekking tot de overheid op een wijze als door het regime van het lichaam wordt bepaald. Voorts houdt dit in dat een eventuele belastingschuld deel uitmaakt van het samenstel van betrekkingen van dat lichaam en eveneens onder het regime staat dat het betreffende lichaam beheerst.

Sprekend over het lichaam als toerekeningscentrum moet van de rechts-subjectiviteit worden geabstraheerd. Het gaat hier niet om toerekening aan een rechtssubject, doch om bijeenvoeging van wat in de orde van het rechtens behoren bijeen behoort.

Indien de factoren die te zamen het drijven ener onderneming constitueren over verscheidene rechtssubjecten zijn verdeeld en de wetgever termen vindt om één toerekeningscentrum voor de onderneming voor te schrijven, zal een keuze moeten worden gemaakt. Een zodanige spreiding van de factoren die het drijven van een onderneming vormen, vindt men bij het lichaam-niet-rechtspersoon.

Uit de opsomming der rechtsfiguren in het Besl. Vpb. blijkt dat de wetgever heeft gelet op de concentratie van het beheer in handen van enkelen, het vrijelijk in- of uittreden van deelnemers, buiten de gevallen van vererving of legaat en op de omvang en de effectieve betekenis van het door deelnemers gelopen risico.

Werkt het Besl. Vpb. met opsomming van de benamingen van de onderscheiden belastingplichtig verklaarde lichamen, de Wet I.B. 1964 geeft een algemene omschrijving als criterium voor het antwoord op de vraag wanneer er voor deze wet sprake is van het drijven van een onderneming. De Wet I.B. 1964 doet zulks met behulp van het risico-element uit het drijven van een onderneming en met behulp van de rechtsverhouding tot het ondernemingsvermogen. Het zou echter onjuist zijn deze onderdelen uit het criterium van de Wet I.B. 1964 in abstracto te beoordelen. Beide bestanddelen van het criterium moeten worden beoordeeld als geplaatst in het kader dat door het drijven van een onderneming wordt gevormd.

Vindt toerekening aan het lichaam plaats dan staan de deelnemers aan het

lichaam—of het lichaam nu een rechtspersoon is of niet—fiscaalrechtelijk nimmer in rechtstreekse betrekking tot de aan dat lichaam toegerekende onderneming. Het samenstel van betrekkingen dat de deelnemers aan het lichaam bindt aan het lichaam en onder elkaar, wordt aangeduid als betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard. Met deze betrekkingen van verenigingsrechtelijke aard heeft het Besl. Vpb. op verschillende plaatsen rekening gehouden.

De wijzen waarop zulks is geschied kunnen worden ondergebracht in twee groepen:

- 1) de gevallen waarin voorbij wordt gegaan aan de in beginsel aanvaarde scheiding tussen het lid of orgaan enerzijds en het lichaam anderzijds;
- 2) de gevallen waarin, zonder aan deze scheiding voorbij te gaan, op een of andere wijze betekenis wordt toegekend bij de uitwerking der grondelementen aan deze verenigingsrechtelijke betrekkingen. In de rechtspraak zijn derden soms als quasi-deelnemers beschouwd.

Bij de opsomming in het Besl. Vpb. van de belastingplichtige rechtsfiguren gaat het niet zozeer om de naamloze vennootschap, de coöperatie enz. als vorm, dan wel om hun regime. Naar vreemd recht opgerichte, binnen het Rijk in Europa gevestigde, lichamen blijven onderworpen aan het vreemde regime. Ook deze kunnen binnenlands belastingplichtig zijn, namelijk indien hun regime verwantschap vertoont met het regime volgens Nederlands recht eigen aan als belastingplichtig aangewezen lichamen.

Als belastingplichtig zijn in het Besl. Vpb.—en het ontwerp Vpb. 1960 brengt hierin geen verandering van betekenis—naar de tekst van het Besl. Vpb. allereerst aangewezen: vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Hiermee wordt bedoeld op lichamen die een regime kennen dat in de kern met het regime van een naamloze vennootschap of dat ener commanditaire vennootschap op aandelen overeenkomt.

Deze aan het regime te stellen eis brengt mee dat het begrip vennootschap niet strikt privaatrechtelijk mag worden verstaan. Een vennootschap welker regime niet op het drijven van een onderneming is gericht, zal niet tot een belastingplichtige vennootschap in de zin van het Besl. Vpb. kunnen voeren. Een vennootschap in de zin van het Besl. Vpb. kan ook aanwezig zijn indien haar oprichting niet berust op een verbintenisscheppende overeenkomst of



deze gedurende haar gehele bestaan niet door een overeenkomst wordt beheerst.

Het kapitaalbegrip ziet op een geldbedrag dat overeenkomstig het regime van het lichaam aan dat lichaam gebonden is en waarvoor door de gezamenlijke kapitaaldeelnemers als zodanig overeenkomstig het regime van het lichaam ten hoogste risico kan worden gelopen.

Dit kapitaal moet geheel of gedeeltelijk in eenheden zijn verdeeld, zulks echter niet op zichzelf maar in verband met het vrijelijk in- of uittreden van kapitaaldeelnemers in deze hoedanigheid.

Krachtens het bepaalde in art. 1, lid 1, 8e Aanv. besch. Vpb. 1942 is het lichaam dat de schijn ener naamloze vennootschap heeft en in het Handelsregister is ingeschreven, belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Aldus wordt de rechtswaarde vastgesteld van hetgeen zich voordoet, zonder dat daarmee het regime van de 'de facto naamloze vennootschap' wordt terzijde gesteld. Met name wordt aldus geen rechtspersoonlijkheid gecreëerd indien deze overigens zou ontbreken.

Concernverhoudingen tussen naamloze vennootschappen laten de belastingplicht der tot het concern behorende vennootschappen in beginsel onberoerd. In het concernbegrip werkt het idee der controle. Berust deze controle van de ene naamloze vennootschap over een of meer andere op het bezit van alle aandelen dan kan met toestemming van de Minister van Financiën en onder door deze te stellen voorwaarden toerekening plaatsvinden van door dochter-naamloze vennootschappen gedreven ondernemingen aan de moeder-naamloze vennootschap. Zulks heeft tot gevolg dat de belastingplicht van de dochter-naamloze vennootschappen is opgeschort voor de tijd dat deze toerekening duurt.

Met betrekking tot de commanditaire vennootschap op aandelen doet zich het geval voor dat ten opzichte van de beherende vennoten aangenomen wordt dat deze de onderneming drijven en ten opzichte van de kapitaaldeelnemers dat het lichaam de onderneming drijft. Deze dubbele toerekening wordt recht getrokken bij het object-element.

Tot de onbenoemde groep van lichamen van het type ener naamloze vennootschap of commanditaire vennootschap op aandelen kunnen behoren de 'de

facto naamloze vennootschap', de naamloze vennootschap in oprichting, de naar vreemd recht opgerichte vennootschappen, de burgerlijke maatschap op aandelen en de bijzondere vormen daarvan zoals de rederij op aandelen.

Kenmerkend voor de als belastingplichtig genoemde coöperatieve verenigingen is dat volgens hun regime deze lichamen de stoffelijke belangen hunner leden behartigen door het sluiten van overeenkomsten met de leden in het bedrijf dat de coöperatie te dien einde ten behoeve van haar leden uitoefent. De coöperatie is ingevolge het Besl. Vpb. zelve toerekeningscentrum van de onderneming zodat de betrekking van de leden tot de onderneming een onrechtstreekse is. De H.R. heeft echter met betrekking tot een coöperatieve flatvereniging fiscaalrechtelijk een rechtstreekse betrekking van de leden tot de flat aanvaard en deze rechtstreeks aan de leden toegerekend.

De onderlinge waarborgmaatschappij is overeenkomstig de opzet van het Nw. B.W. een species van de coöperatieve vereniging, specifiek bepaald doordat deze lichamen met de leden verzekeringsovereenkomsten sluiten.

Verenigingen die op analoge wijze als coöperatieve verenigingen of onderlinge waarborgmaatschappijen werkzaam zijn worden in het Besl. Vpb. voor de belastingplicht met deze laatsten gelijkgesteld. Het belang hiervan is gelegen in art. 8 Besl. Vpb., zodat krachtens de wet ook deze altijd worden geacht een onderneming te drijven en al hun vermogensbestanddelen door de ondernemingsbestemming worden omvat.

Ook stichtingen, verenigingen met en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alsmede andere privaatrechtelijke rechtspersonen zijn belastingplichtig. Deze rechtsfiguren zien op de lichamen die volgens de desbetreffende wettelijke regeling als stichting, vereniging met rechtspersoonlijkheid of een andere privaatrechtelijke rechtspersoon moeten worden aangemerkt. Kenmerkend voor het regime ener vereniging zonder rechtspersoonlijkheid is dat naast het bestuur leden aanwezig zijn die vrijelijk kunnen in- of uittreden zonder dat zulks gepaard gaat met afrekening van een evenredig deel van het vermogen dier vereniging.

Tenslotte zijn ook belastingplichtig sommige naar de soort bepaalde ondernemingen gedreven door openbare lichamen.

## Résumé

Cette étude est une étude théorique de droit sur la redevabilité fiscale dans l'Ordonnance de 1942 sur l'Impôt des Sociétés et porte plutôt sur l'intégration du droit fiscal dans l'ordre légal hollandais que sur l'interprétation de l'organisation légale sur ce point.

L'auteur s'efforce de découvrir les régularités dans l'organisation légale relative à un sujet limité du droit fiscal dans le cadre d'un examen sommaire des régularités dans la perception fiscale en général.

Un développement indéniable se manifeste dans le sens d'une organisation légale de la perception fiscale à l'aide de l'élément de la dette fiscale matérielle; une dette fiscale qui prend naissance indépendamment de l'imposition. Ce développement a été vigoureusement favorisé par un arrêt de la Cour de Cassation du 15 février 1922. Il s'avère que, dans l'organisation légale susceptible d'aboutir à la naissance d'une dette fiscale matérielle, le législateur édifie celle-ci à l'aide de 5 éléments, à savoir sujet, objet, imputation, norme et barème.

On appelle contribuable le sujet en qui la dette fiscale est susceptible de prendre naissance. Ainsi donc, le propre du contribuable est d'être partie dans les relations légales avec les pouvoirs publics. Le propre du contribuable est encore d'être le sujet à qui l'objet est imputé.

Un examen comparatif des contribuables dans l'impôt sur le revenu et dans l'impôt des sociétés, permet de constater qu'en ce qui concerne les bénéfices tirés d'une exploitation, les deux perceptions englobent ensemble dans la perception des impôts tous les sujets qui exploitent une entreprise.

Le législateur fiscal tranche lui-même la question de savoir dans quels cas une



personne physique exploite une entreprise et dans quels cas cette situation ne se présente pas. Les personnes physiques sont imposables de l'impôt sur le revenu, les autres sujets, dont le législateur fiscal admet qu'ils exploitent une entreprise, sont imposables de l'impôt des sociétés. Les sujets assujettis à l'impôt des sociétés sont appelés organisations, indifféremment que ces organisations soient, ou non, des personnes morales. L'assujettissement à l'impôt des sociétés d'une organisation signifie que, dans cette organisation, une dette fiscale est susceptible de naître à l'égard des pouvoirs publics, qu'une telle organisation est partie dans les relations légales avec les pouvoirs publics. Une organisation à laquelle la subjectivité légale fait défaut, ne peut, comme telle, être partie. Si le législateur fiscal assujettit également à l'impôt des sociétés des organisations qui ne sont pas des personnes morales, ceci doit s'entendre comme la naissance d'une dette fiscale dans l'organisation conformément au régime de cette organisation.

L'assujettissement à l'impôt des sociétés signifie également que l'organisation est le centre d'imputation d'une entreprise. Il est superflu d'entamer, sur ce point, la question de la subjectivité légale.

Une organisation est le centre d'imputation d'une entreprise lorsqu'elle exploite une entreprise.

Du point de vue du droit fiscal, l'exploitation d'une entreprise comporte le droit de gestion, de disposition autre que la gestion et l'exposition à des risques, à juger d'après la disponibilité des profits tirés de cette entreprise.

Lorsque l'entreprise est imputée à une organisation, les participants à cette organisation ne sont jamais, du point de vue du droit fiscal, en relation directe avec l'entreprise imputée à l'organisation.

Mais on tient compte des relations socio-légales entre le participant et l'organisation. La procédure adoptée à cet effet permet de distinguer deux groupes: a. les cas qui négligent la distinction, admise en principe, entre les participants d'une part et l'organisation de l'autre (Durchgriff, disregard); b. les cas qui, sans négliger la distinction, fixent la signification fiscale pour la naissance de la dette fiscale.

Les organisations qui sont assujetties à l'impôt des sociétés, sont dénommées dans l'ordonnance en question.

Comme telles sont désignées dans l'Ordonnance de 1942 sur l'Impôt des Sociétés:

1. les sociétés dont le capital est entièrement ou partiellement réparti en actions (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions);

2. les coopératives et autres sociétés fondées sur le système de la coopération;
3. les sociétés d'assurances mutuelles, ainsi que les sociétés qui, en tant que mutuelles, exercent les activités d'assureur ou d'institution de crédit;
4. les fondations, les sociétés possédant la personnalité morale, les autres personnes morales de droit privé et les sociétés n'ayant pas la personnalité morale, qui échappent aux points 1, 2 ou 3, dans la mesure où elles exploitent une entreprise;

5. les entreprises suivantes exploitées par des organisations publiques:

les entreprises agricoles;

les entreprises industrielles qui ne fournissent pas uniquement ou presque uniquement l'eau, le gaz, l'électricité ou la chaleur;

l'industrie minière;

les entreprises commerciales qui n'ont pas uniquement ou presque uniquement pour objet le commerce de propriétés bâties ou non bâties;

les entreprises de transport, à l'exception de la Régie de l'Etat des Postes, du Télégraphe et du Téléphone et des entreprises qui ont uniquement ou presque uniquement pour objet le transport de personnes dans les limites d'une commune;

les caisses de construction.

Il ne s'agit pas tant de la forme juridique de la société anonyme, de la coopérative, etc. que de leur régime. La question fondamentale qui se pose est celle-ci: que signifie le régime pour l'exploitation d'une entreprise, d'une part, et pour le rôle de partie dans les relations légales avec les pouvoirs publics, d'autre part, par rapport à la perception de l'impôt sur les profits tirés d'une entreprise? Quelles raisons pourrait-on emprunter au régime pour englober l'organisation dans l'impôt des sociétés? Lorsque ce régime entraîne une concentration de la gestion de l'entreprise entre les mains de quelques personnes, qu'abstraction faite des cas d'héritage ou de legs, les participants sont libres d'entrer ou de se retirer et que l'envergure et l'importance effective des risques à courir par les participants sont restreintes, le législateur fiscal a vu là des raisons d'assujettir l'organisation à l'impôt des sociétés. Le législateur s'est fondé sur les conséquences qu'entraîne généralement le régime d'une organisation, de façon qu'il n'y a pas lieu d'examiner chaque régime séparément dans des cas concrets. Toutefois, cet examen n'est pas sans exister. Notamment pour les sociétés en commandite par actions, il y a lieu d'examiner concrètement si les participants, abstraction faite des cas d'héritage ou de legs, sont libres d'entrer ou de retirer.

L'exploitation d'une entreprise n'a pas non plus besoin d'être déterminée concrètement dans tous les cas. Pour un certain nombre d'organisations, à savoir celles énumérées ci-dessus aux points 1, 2 et 3, le législateur a tranché la question une fois pour toutes en raison de l'orientation vers l'exploitation d'une entreprise, dénotée généralement par le régime. Cependant, un examen concret s'impose parfois sur la question de savoir si le régime comporte l'orientation vers l'exploitation d'une entreprise, tel dans le cas de la société dont le capital est réparti en actions, mais qui n'est ni une société anonyme, ni une société en commandite par actions. Dans un certain nombre d'autres cas—à savoir pour les organisations dénommées aux points 4 et 5—il est néanmoins nécessaire, pour qu'il y ait redevabilité fiscale, que la fondation exploite une entreprise. Ceci signifie qu'il y a lieu d'examiner concrètement si l'entreprise est exploitée dans un but lucratif.

En vertu des dispositions légales, la définition d'une entreprise englobe alors également les activités dont l'aspect se conforme à l'exploitation d'une entreprise et qui font concurrence à l'entreprise exploitée par des personnes physiques ou par des organisations à l'égard desquelles il existe toujours, selon les dispositions de la loi, une entreprise.



# Register van aangehaalde arresten, vonnissen, uitspraken en resoluties

*(Verwezen wordt naar de nootnummers in de verschillende hoofdstukken. Het eerste cijfer verwijst naar het hoofdstuknummer, het tweede naar het nootnummer van het betreffende hoofdstuk.)*

		<i>nootnummers</i>
<i>1854</i>		
H.R. 27 okt.	W.v.h.R. 1589	1.32
<i>1866</i>		
H.R. 23 maart	W.v.h.R. 2781	4.87
<i>1889</i>		
H.R. 28 juni	W.v.h.R. 5735	5.77
<i>1908</i>		
Res. 18 jan., no. 14	B. 441	4.90, 5.3
<i>1909</i>		
H.R. 17 dec.	W.v.h.R. 8947	5.44
<i>1912</i>		
Rb. Rotterdam, 19 dec.	B. 1124	4.90
<i>1916</i>		
H.R. 29 juni	B. 1434	3.81
<i>1917</i>		
R.v.b.I Amsterdam, 27 april	B. 1817	4.35
<i>1918</i>		
H.R. 4 jan.	W.v.h.R. 10229	
	N.J. 1918/242	5.44
Res. 5 dec.	B. 2220	5.31
<i>1919</i>		
H.R. 25 juni	B. 2312	5.29
Res. 21 juli	B. 2385	4.35
H.R. 5 nov.	B. 2352	1.32

### 1920

H.R. 12 mei	B. 2460	1.32
H.R. 13 okt.	B. 2587	1.32
Res. 16 dec., no. 8	B. 2815	4.35

### 1921

H.R. 9 nov.	B. 2874	5.29
-------------	---------	------

### 1922

H.R. 15 febr.	B. 2904	1.33
R.v.b.I Amsterdam, 7 maart	B. 2991	4.35, 4.90

### 1925

H.R. 4 febr.	N.J. 1925/445	4.68
H.R. 6 mei	N.J. 1925/728	
	W.v.h.R. 11375	5.80
H.R. 30 sept.	B. 3680	2.28
R.v.b. Amsterdam, 19 okt.	B. 3968	4.35

### 1926

H.R. 11 maart	B. 3788	4.35, 4.90
H.R. 19 mei	B. 3829	5.14
R.v.b.I Amsterdam, 21 juli	B. 4028	4.35

### 1927

H.R. 12 jan.	B. 3985	5.43
H.R. 23 febr.	B. 4028	4.35
H.R. 20 april	B. 4048	5.29
H.R. 27 april	B. 4051	5.29
H.R. 18 mei	B. 4060	4.46
H.R. 20 mei	N.J. 1927/1372	
	W.v.h.R. 11698	5.87
R.v.b. Amsterdam, 12 okt.	B. 4424	4.35
H.R. 30 nov.	B. 4165	5.43
R.v.b. Middelburg, 12 dec.	B. 4440	5.106

### 1928

H.R. 8 febr.	B. 4223	5.29
R.v.b. Middelburg, 30 april	B. 4568	5.43
H.R. 16 mei	B. 4272	5.29
H.R. 30 mei	B. 4279	5.43
R.v.b. 's-Gravenhage, 26 nov.	B. 4645	4.35, 4.37

### 1929

H.R. 9 okt.	B. 4584	5.43
-------------	---------	------

### 1930

H.R. 15 jan.	B. 4680	4.46
Res. 13 maart, no. 125	B. 4885	4.95
H.R. 26 maart	B. 4711	2.28
H.R. 26 nov.	B. 4857	3.53

### 1931

H.R. 28 okt.	B. 5070	5.43
H.R. 18 nov.	B. 5084	3.53, 3.59
H.R. 2 dec.	B. 5095	5.43

### 1932

H.R. 28 juni	B. 5248	5.71
H.R. 12 okt.	B. 5229	
	N.J. 1933/10	
	W.v.h.R. 12518	5.32
H.R. 26 okt.	B. 5311	5.68
H.R. 14 dec.	B. 5339	5.43
H.R. 14 dec.	B. 5340	5.43

### 1933

H.R. 25 jan.	B. 5359	5.53
H.R. 8 febr.	B. 5370	4.46
H.R. 26 april	B. 5414	3.53

### 1934

Rb. Amsterdam, 20 maart	N.J. 1934/1431	5.31
H.R. 30 mei	B. 5622	5.29
H.R. 20 juni	B. 5635	5.53

### 1935

H.R. 23 jan.	B. 5788	
	W.v.h.R. 12872	4.79
H.R. 6 febr.	B. 5795	
	N.J. 1935/1513	4.32, 5.105
H.R. 26 juni	B. 5886	5.29
Hof Amsterdam, 28 nov.	N.J. 1936/369	5.101
H.R. 4 dec.	B. 5985	3.53

### 1936

H.R. 13 mei	B. 6113	5.12
-------------	---------	------

### 1937

H.R. 27 jan.	B. 6335	5.10, 5.12
H.R. 28 april	B. 6394	4.46, 5.99

### 1938

H.R. 2 febr.	B. 6614	4.46, 5.99
H.R. 12 okt.	B. 6756	4.45, 4.46, 5.107
Rb. Amsterdam, 20 dec.	B. 7090	5.68, 5.69

### 1939

H.R. 12 april	B. 6894	5.43
H.R. 10 mei	B. 6911	4.45, 5.107
H.R. 7 juni	B. 6925	4.94
H.R. 25 okt.	B. 7003	5.29



### 1940

H.R. 3 jan.	B. 7049	4,7b
H.R. 10 okt.	N.J. 1941/197	3.12

### 1941

H.R. 9 april	B. 7321	3.56, 5.68
H.R. 24 dec.	B. 7401	5.94

### 1942

Res. 13 juli, no. 98	B. 7708	3.60
H.R. 14 okt.	B. 7561	3.59
H.R. 14 okt.	B. 7562	5.92
H.R. 21 okt.	B. 7563	5.93
H.R. 4 nov.	B. 7568	
	N.J. 1942/773	4.56, 5.102

### 1943

H.R. 6 jan.	B. 7587	5.29
H.R. 6 jan.	B. 7588	5.29
H.R. 7 april	B. 7629	5.29
Res. 16 juli, no. 1	B. 7929	5.69
Res. 10 aug., no. 2	B. 7934	3.58, 3.60
Res. 12 okt., no. 4	B. 7945	3.60
R.v.b. Middelburg, 23 okt.	B. 7963	5.6, 5.106
H.R. 10 nov.	B. 7736	4.37

### 1944

H.R. 19 jan.	B. 7782	3.28
Res. 15 maart, no. 2		3.88
H.R. 29 maart	B. 7823	3.56
Res. 26 mei, no. 58		3.88
H.R. 28 juni	B. 7881	3.88
R.v.b. Groningen, 5 juli	B. 8159	3.67
Res. 11 juli, no. 39	B. 8146	3.60
R.v.b. te X, 10 nov.	B. 8175	3.67

### 1945

R.v.b. Amsterdam, 17 maart	B. 8183	3.88
R.v.b. Zwolle, 5 dec.	B. 8197	5.69

### 1946

H.R. 6 maart	B. 8044	5.69
H.R. 6 maart	B. 8200	4.56, 5.102
H.R. 27 maart	B. 8052	5.69
H.R. 24 april	B. 8114	5.106
R.v.b. Amsterdam, 13 juni	B. 8252	3.58, 3.63
Res. 26 juni, no. 3		3.60
R.v.b. te X, 19 sept.	B. 8308	5.96
Res. 7 nov., no. 2	B. 8319	3.60
R.v.b. te X, 7 nov.	B. 8320	5.96

## 1947

H.R. 29 jan.	B. 8268	5.29
H.R. 9 april	B. 8341	5.37
H.R. 9 april	B. 8342	5.37
H.R. 14 mei	B. 8400	5.29
H.R. 21 mei	B. 8403	3.67
R.v.b. Rotterdam I, 11 sept.	B. 8484	5.96

## 1948

H.R. 18 febr.	B. 8506	5.39
H.R. 25 febr.	B. 8509	3.58

## 1949

H.R. 16 febr.	B. 8568	3.56, 3.67
H.R. 16 febr.	B. 8569	5.76
H.R. 23 febr.	B. 8571	3.58
R.v.b. Rotterdam I, 3 juni	B. 8929	3.67

## 1950

H.R. 25 jan.	B. 8722	3.30
H.R. 19 mei	N.J. 1951/150	4.87
H.R. 15 nov.	B. 8888	4.7a, 4.61
H.R. 22 nov.	B. 8893	4.37
H.R. 27 dec.	B. 8906	3.66, 3.67

## 1951

H.R. 16 jan.	N.J. 1951/311	2.47, 3.29, 5.67
H.R. 7 febr.	B. 8939	4.83
H.R. 7 maart	B. 8963	4.7b, 5.36
H.R. 28 juni 1951	N.J. 1952/555	5.48
H.R. 31 okt.	B. 9097	
	N.J. 52/67	5.69
H.R. 5 dec.	B. 9123	4.62, 5.14, 5.79

## 1952

H.R. 2 april	B. 9209	3.41, 3.91
H.R. 2 mei	N.J. 1952/556	5.48
H.R. 28 mei	B. 9227	5.1, 5.6, 5.53
H.R. 18 juni	B. 9247	4.36

## 1953

Hof Amsterdam, 20 maart	N.J. 1953/317	5.103
H.R. 25 maart	B.N.B. 1953/142	4.85, 5.30
H.R. 29 april	B.N.B. 1953/157	3.88
H.R. 10 juni	B.N.B. 1953/204	4.96
H.R. 30 sept.	B.N.B. 1953/267	4.33
H.R. 4 nov.	B.N.B. 1954/18	5.53
H.R. 16 dec.	B.N.B. 1954/30	5.80

## 1954

Res. 13 maart, no. 92		5.29
H.R. 17 maart	B.N.B. 1954/129	3.30

## 1955

H.R. 12 jan.	B.N.B. 1955/80	2.51
H.R. 19 jan.	B.N.B. 1955/81	1.34
H.R. 26 jan.	B.N.B. 1955/216	3.77
H.R. 6 april	B.N.B. 1955/187	5.109
H.R. 14 juni	N.J. 1955/699	3.12, 4.26a
Hof Leeuwarden, 22 juni	N.J. 1956/228	5.56
H.R. 29 juni	B.N.B. 1955/299	3.58
H.R. 2 nov.	B.N.B. 1955/393	4.85
H.R. 21 nov.	B.N.B. 1956/53	5.54
H.R. 23 nov.	B.N.B. 1956/38-39	3.31, 3.84
H.R. 7 dec.	B.N.B. 1956/41	5.74
	N.J. 1956/163	

## 1956

H.R. 3 febr.	N.J. 1960/120	5.17, 5.74
H.R. 15 febr.	B.N.B. 1956/101	4.35
H.R. 22 febr.	B.N.B. 1956/132	5.63
H.R. 4 april	B.N.B. 1956/198	3.87
H.R. 6 juni	B.N.B. 1956/273	4.7b
H.R. 10 juni	B.N.B. 1956/244	3.88
H.R. 20 juni	B.N.B. 1956/244	5.29
H.R. 31 okt.	B.N.B. 1956/337	5.26

## 1957

H.R. 23 jan.	B.N.B. 1957/67	5.83
College v. b. voor het bedrijfsleven, 8 febr.	S.E.W. 1957/146	3.62
H.R. 6 maart	B.N.B. 1957/125	3.49, 3.65
H.R. 6 maart	B.N.B. 1957/132	5.29
H.R. 13 maart	B.N.B. 1957/141	3.27, 3.41, 3.44, 3.91
H.R. 3 april	B.N.B. 1957/165	3.88, 4.82, 5.28
Res. 17 april, no. 2	B.N.B. 1958/27	4.95
H.R. 24 april	B.N.B. 1957/183	
	N.J. 1957/523	1.34, 2.5
H.R. 8 mei	B.N.B. 1957/208	4.81
Res. 13 mei, no. 231		5.29
H.R. 5 juni	B.N.B. 1957/239	4.83, 5.18
Pres. Rb. Maastricht, 3 juli	N.J. 1958/204	5.84
H.R. 18 sept.	B.N.B. 1957/283	3.68
H.R. 6 nov.	B.N.B. 1958/50	4.28
Hof Amsterdam, 3 dec.	B.N.B. 1959/32	3.68
H.R. 24 dec.	B.N.B. 1958/84	3.80

## 1958

H.R. 15 jan.	B.N.B. 1958/85	4.82, 5.27
Hof Arnhem, 8 april	W. 1958/4413	4.30
H.R. 9 april	B.N.B. 1958/176	
	N.J. 1958/331	4.54
H.R. 23 mei	N.J. 1958/458	5.23
H.R. 22 okt.	N.J. 1958/581	4.70
H.R. 31 dec.	B.N.B. 1959/64	
	N.J. 1959/92	5.16, 5.36, 5.68



## 1959

H.R. 14 jan.	B.N.B. 1959/81	5.29
Hof 's-Gravenhage, 16 jan.	N.J. 1960/229	5.68
Hof Arnhem, 30 jan.	B.N.B. 1960/44	5.72
H.R. 18 febr.	B.N.B. 1959/124	4.96, 5.71
H.R. 10 juni	B.N.B. 1959/261	5.52
Hof 's-Gravenhage, 3 juli	B.N.B. 1960/246	4.76, 5.60
H.R. 21 okt.	B.N.B. 1959/369	4.31
H.R. 11 nov.	B.N.B. 1960/3	4.78
H.R. 18 nov.	B.N.B. 1959/386	3.61, 3.67
H.R. 9 dec.	B.N.B. 1960/32	4.54

## 1960

H.R. 27 jan.	N.J. 1960/235	5.17
H.R. 3 febr.	B.N.B. 1960/69	5.98
H.R. 4 maart	N.J. 1962/6	5.56
Hof 's-Gravenhage, 25 april	B.N.B. 1961/99	2.28
H.R. 6 mei	N.J. 1960/426	4.67, 4.68
H.R. 1 juni	B.N.B. 1960/196	3.86, 3.88
H.R. 1 juni	B.N.B. 1960/197	1.49
H.R. 15 juni	B.N.B. 1960/203	3.31
H.R. 15 juni	B.N.B. 1960/225	5.52
Hof Leeuwarden, 5 sept.	B.N.B. 1961/231	4.29
Hof 's-Hertogenbosch, 11 nov.	B.N.B. 1961/218	5.29

## 1961

H.R. 25 jan.	W. 1961/4562	3.69
H.R. 3 mei	B.N.B. 1961/178	4.81
H.R. 10 mei	N.J. 1961/422	4.69
Res. 7 juni, no. B1/2751	B.N.B. 1961/255	5.29

## 1962

H.R. 2 febr.	N.J. 1964/329	2.59
H.R. 7 maart	B.N.B. 1962/166	4.64, 4.81
Res. 13 maart, no. B2/4269	B.N.B. 1962/206	3.82
H.R. 21 maart	B.N.B. 1962/139	3.82, 4.82
H.R. 28 maart	B.N.B. 1962/180	4.64
H.R. 4 april	B.N.B. 1962/181	4.93
H.R. 13 april	N.J. 1964/366	1.11
Rb. Rotterdam, 15 mei	N.J. 1962/433	5.101
H.R. 16 mei	B.N.B. 1962/189	4.31
H.R. 24 okt.	B.N.B. 1962/327	3.64
H.R. 14 nov.	B.N.B. 1963/37	3.31
H.R. 19 dec.	B.N.B. 1963/71	3.34

## 1963

H.R. 9 jan.	B.N.B. 1963/72	3.34
H.R. 20 maart	B.N.B. 1963/205	4.61
H.R. 24 april	B.N.B. 1963/177	3.59
H.R. 26 juni	B.N.B. 1963/255	5.50, 5.52
H.R. 26 juni	B.N.B. 1963/291	4.82
H.R. 26 juni	B.N.B. 1963/292	4.80

Ktg. Leeuwarden, 16 aug.  
H.R. 9 okt.  
College v. b. voor het  
bedrijfsleven, 11 dec.  
H.R. 11 dec.

N.J. 1963/470 3.10  
B.N.B. 1964/29 3.34  
S.E.W. 1964/360 3.62  
B.N.B. 1964/44 5.53

# 1964

Rb. Dordrecht, 15 jan.  
H.R. 15 jan.  
H.R. 5 febr.  
H.R. 21 febr.  
Rb. Amsterdam, 3 maart  
H.R. 24 maart  
H.R. 8 april  
H.R. 6 mei  
H.R. 1 juli  
H.R. 13 nov.

N.J. 1964/281 3.35  
B.N.B. 1964/81 4.61  
B.N.B. 1964/70 3.85  
N.J. 1964/208 1.35  
N.J. 1964/300 4.44  
N.J. 1964/480 3.49, 3.59, 4.26a  
B.N.B. 1964/154 5.83  
N.J. 1964/441 4.69  
B.N.B. 1964/259 5.78  
R.v.d.W. 1964/89 4.42

*De typografische verzorging van dit boek geschiedde door P. J. van der Sman. Het werd  
gezet uit de Garamont Linotype en gedrukt op 90-grams houtvrij romandruk Scott  
door N.V. Koninklijke Grafische Kunstinrichting J. van Poll Suykerbuyk, Roosendaal.*











# Stellingen

1

De in de artt. 47-56 A.W.R., jo. art. 13 Uitv. besch. A.W.R. d.d. 29-8-1962, no. 32/13940 (Stcrt. 1962/167), neergelegde verplichtingen tot het verschaffen van gegevens en inlichtingen aan ambtenaren van de belastingdienst, rust niet op degene die van enig strafbaar feit wordt verdacht, ter zake van dat feit betreffende omstandigheden.

2

Het is gewenst dat de op grond van art. 80 A.W.R. als opsporingsambtenaar optredende ambtenaar van de Rijksbelastingdienst ten opzichte van een verdachte van een feit strafbaar gesteld bij een belastingwet als bedoeld in art. 2, lid 1, onder a, A.W.R. van zijn optreden in die hoedanigheid doet blijken en de verdachte meedeelt dat hij niet tot antwoorden verplicht is.

3

De opvatting, dat de schade, die bij onteigening voor vergoeding in aanmerking komt, een gevolg moet zijn van de ontneming van de eigendom, doet te kort aan het beginsel der volledige schadeloosstelling ten opzichte van degene die in het vooruitzicht van een te verwachten onteigening schadebeperkende maatregelen neemt en staat een, in vele gevallen wenselijke, geleidelijke aanpassing aan de na de onteigening te ontstane toestand in de weg.

4

Indien een boedelbeschrijving, als bedoeld in de gevallen waarop art. 1119, lid 1, B.W. betrekking heeft, niet meer mogelijk is, behoort de in de boedel occuperende notaris het daarheen te leiden, dat eventuele zwarigheden, zo betreffende de bestanddelen van de boedel als betreffende de eigenlijke scheiding, in één geding tot berechtiging komen.

5

De artt. 1955 en 1956 B.W. dienen zodanig te worden gewijzigd, dat aan een strafgewijste in een burgerlijk geding vrije bewijskracht toekomt.

6

Ook met het oog op adequate bestraffing behoort art. 27 Sr. aldus te worden geïnterpreteerd dat, eveneens bij het opleggen van tuchtschoolstraffen, ondergane voorlopige hechtenis in aftrek kan worden gebracht.

Bibliotheek K. U. Brabant



17 000 01349836 6